الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية
المرجع: ..... / ق.ع.إ / 2016

Université Mohamed KHIDHER-Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Economiques
Réf : …….. / D.S.E / 2016

الموضـــوع

تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الخزينة العمومية

دراسة الحالة: الخزينة العمومية لولاية– الوادي–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص : مالية وحاكمية المؤسسات

إعداد الطالبة:

■ حليمة السعدية زغيدي.

إشراف الأستاذة:

■ ناديا خريف.

السنة الجامعية : 2015-2016

ملخص:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات على اثر الأزمات المالية المتكررة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات، بسبب انتشار الفساد المالي والإداري و المحاسبي الراجع إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية.

وتتمثل مبادئ حوكمة الشركات المتعلقة بالخزينة العمومية في ضمان وجود إطار فعال في الخزينة العمومية و أصحاب المصالح(المؤسسات عمومية الإدارية، الجمعات المحلية ، ...) و الإفصاح و الشفافية في حسابات الخزينة وكما تمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق مبادئ الحوكمة.

Abstract:

ncreasing attention in recent years the concept of corporate governance on the effect of repeated financial crises that led to the bankruptcy of many companies, due to the spread of financial and administrative corruption and accounting reflux to the non-application of accounting principles and the lack of disclosure and transparency.

The principles of corporate governance relating to the public treasury in ensuring an effective framework for public treasury and stakeholders (public institutions and administrative, local associations, ...) and disclosure and transparency in the Treasury accounts and also represents Governance Foreign companies control exercised by stakeholders breakers mechanisms The company and the pressure exerted by the international organizations interested in this subject, as this source is one of the major sources of generating tremendous pressure to apply the principles of corporate governance.

الفهرس

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر و عرفان	/
الإهداء	/
الملخص	/
الفهرس	/
قائمة الجداول	/
قائمة الأشكال	/
قائمة الملاحق	
مقدمة	أ–د
الفصل الاول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	
تمهيد	5
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	6
المطلب الأول: نشأة و مفهوم حوكمة الشركات	6
المطلب الثاني:أهمية حوكمة الشركات وأهدافها	11
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات	14
المبحث الثاني: مبادئ و محددات حوكمة الشركات	17
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	17
المطلب الثاني:محددات حوكمة الشركات	23
المبحث الثالث: نظريات التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات	26
المطلب الأول: نظرية تكلفة الصفقات	26
المطلب الثاني: نظرية الوكالة	28
المطلب الثالث: نظرية حقوق الملكية	31
المطلب الرابع: نظرية التجذر	34
خلاصة الفصل	36
الفصل الثاني: لمحة حولة الخزينة العمومية	27

فهرس المحتويات

تمهيد	38
المبحث الأول: عموميات حول الخزينة	39
المطلب الأول:نشأة و مفهوم الخزينة العمومية	39
المطلب الثاني:خصائص الخزينة	41
المطلب الثالث:وظائف الخزينة العمومية	45
المبحث الثاني: الميزانية العامة	48
المطلب الأول: الميزانية العامة و خصائصها	48
المطلب الثاني: مبادئ الميزانية العامة	49
المطلب الثالث: النفقات و الإرادات العامة	51
المبحث الثالث:الحوكمة في الخزينة العمومية	55
المطلب الأول: أسباب لجوء الخزينة العمومية للحوكمة	55
المطلب الثاني: أعوان تنفيذ الميزانية العامة ودورهم في تحقيق مبدأ الرقابة	56
خلاصة الفصل	59
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	60
تمهيد:	60
المبحث الأول:تعريف الخزينة العمومية لولاية الوادي	61
المطلب الأول: نظرة عامة حول خزينة ولاية الوادي	61
المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية الوادي	63
المبحث الثاني :منهجية الدراسة	67
المطلب الاول: منهج الدراسة	67
المطلب الثاني: حدود الدراسة و جتمعها	67
المبحث الثالث: عرض و تحليل نتائج الدراسة	69
المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة	69
المطلب الثاني : تحليل نتائج الإستبيان و إختبار الفرضيات	71
خلاصة الفصل	77
الخاتمة العامة	78
قائمة المراجع.	85
قائمة الملاحق	

فهرس المحتويات

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	الجداول	الصفحة
01	**توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية**	74-73
02	**مقياس الحكم على إجابات الأفراد**	75
03	**مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي**	76
04	**تحليل عبارات الاستبيان**	78-77
05	**اختبار الفرضية الرئيسية**	79

قائمة الأشكال

الرقم	الأشكال	الصفحة
01	جوانب الخلل لدى الشركة	08
02	أهمية حوكمة الشركات	12
03	أطراف حوكمة الشركات	16
04	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD)لحوكمة الشركات	18
05	المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات	24
06	مشاكل نظرية الوكالة	30

قائمة الملاحق

الرقم	الملاحق	الصفحة
01	الملحق 1	86
02	الملحق2	87
03	الملحق3	88
04	الملحق 4	89
05	الملحق5	90
06	الملحق 6	91
07	الملحق 7	92

مقدمـــة

تعد الجزائر من بين الدول التي عرفت فيها النفقات العمومية إرتفاعا مذهلا خصوصا بعد الإستقلال و يعود ذلك للإهتمام بالتنمية و بإنشائها للهياكل القاعدية التي تقوم عليها الدولة و خاصة في العشرية الأخيرة، و لكي تحقق الدولة برامجها و خططها للوصول إلى الأهداف الاقتصادية الموجودة تستعمل في سبيل ذلك السياسات المالية و تقوم بصدد ذلك بدراسة تحليلة للأدوات و الوسائل المالية للتأثير على مالية الدولة حيث شكلت الحوكمة اهتمام السلطات الإشرافية و الرقابية للمؤسسات و برزت كأحد المواضيع الملحة على جدول أعمال الشركات والمنظمات الدولية، إذ أن هناك الكثير من الأحداث السلبية التي استحوذت على اهتمامات مجتمع الأعمال الدولي وكذا المؤسسات المالية الدولية. من أهم أسباب هذه السلبيات عدم تطبيق المبادئ المحاسبية و نقص الإفصاح و الشفافية و عدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية و تعود أيضا للفساد المالي والإداري، علما أن الفساد المالي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مراجعي الحسابات وتأكيدهم على مدى صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، لهذا السبب أصبح لزاما تطوير طرق و أساليب الإدارة و كذلك أنظمة الإشراف والرقابة على الخزينة العمومية، و من هنا تتجلى أهمية الإفصاح في الحفاظ على الوضع المالي وعلى مؤشرات الأداء و نسب الملكية و إدارة الشركة ومصداقية المعلومات الواردة إلى السوق مما يعزز الثقة في هذه المعلومات ويساهم في تنشيط السوق وتحقيق كفاءته. وبهذا تظهر العلاقة بين الخزينة العمومية وتطبيق مبادئ وإجراءات الحوكمة في إطار السياسة المالية في المالية العمومية .

1_ الإشكالية:

وفي ظل هذه الظروف والمتغيرات وقصد تحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي على النحو التالي:

- ما واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في الخزينة العمومية؟

و حتى يتسنى لنا التعمق في التساؤل السابق و تسهيل التحليل قمنا بطرح أسئلة فرعية التالية:

1. هل يمارس الإطار الفعال للحوكمة في الخزينة العمومية ؟
2. هل يمارس مبدأ حقوق أصحاب المصالح في الخزينة العمومية ؟
3. هل يمارس مبدأ الإفصاح و الشفافية في الخزينة العمومية ؟

2_فرضيات الدراسة:

للاجابة على اسئلة الدراسة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

لا تمارس الخزينة العمومية مبادئ الحوكمة

ويتفرع من هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يمارس الإطار الفعال للحوكمة في الخزينة العمومية بولاية الوادي

الفرضية الفرعية الثانية: لا يمارس حقوق أصحاب المصالح في الخزينة العمومية بولاية الوادي.

الفرصة الفرعية الثالثة: لا تمارس الإفصاح و الشفافية في الخزينة العمومية بولاية الوادي.

3_ أهمية الدراسة:

- يكتسب الموضوع محل الدراسة أهمية بالغة نظرا لاهمية الخزينة واهمية دورها في الاقتصاد وأيضا أهمية الحوكمة ومبادئها
- حوكمة الشركات تعد كمجموعة من المبادئ والقواعد الواجبة التطبيق تحديا كبيرا لمؤسسة معاصرة ومن هنا تبرز أهمية هذه الدراسة على وجه الخصوص الخزينة العمومية لتعزيز أوجه تطبيقها لهذه المبادئ.
- كما أن حوكمة الشركات ذات أهمية بالغة خاصة مع التوجهات الإقتصادية و السياسية بحيث تقوم الخزينة بتنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بقوانين المالية أي تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات.

4_ أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1) الوقوف على المفاهيم والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام الحوكمة و كيفية الإستفادة منها في الخزينة العمومية
2) توضيح و إبراز أهمية الحوكمة في إدارة الخزينة العمومية و أهم المصاعب التي تواجهها.
3) وضع إطار عام مقترح لنظام الحوكمة الملائم للتطبيق في الخزينة العمومية.

5_ الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي تم الاطلاع عليها ما يلي:

الدراسة الأولى: عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجيستر تخصص مالية و محاسبة غير منشورة قسم علوم التسيير، جامعة المدية 2009/2008.

الدراسة الثانية: دور الحوكمة في تحسين أداء إدارة الخزينة العمومية دراسة ميدانية بالخزينة الولائية – بسكرة– مذكرة ماستر تخصص مالية و حاكمية مؤسسات منشورة في قسم العلوم الإقتصادية' بجامعة محمد خيضر بسكرة 2014/2013.

وما يميز دراستي عن هذه الدراسات أنها حاولت أن تدرس واقع تطبيق الحوكمة في الخزينة العمومية

7_ منهج الدراسة:

المنهج هو الطريقة التي توصلنا إلى الحقيقة العلمية استنادا إلى قواعد يهتدي بها الفكر، إضافة ألى ذلك فهو الخيط غير مرئي الذي يشد البحث من بدايته حتى النهاية قصد الوصول إلى نتائج معينة و

عليه كان لزاما علينا أن نختار منهج يمتاز بالنظرة الشمولية و منها أعتماد الوصول إلى نتائج معينة، وعليه كان لزاما علينا أن نختار منهج يمتاز بالنظرة الشمولية و منها اعتماد أساليب متعددة لجمع البيانات و المعلومات الشخصية كالاستبيانة و النلاحظة الشخصية و المقابلات المتعددة و المختلفة و الإطلاع على النشرات و التقارير الدورية للمؤسسة محل الدراسة لذا استقر الرأي على تبني المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive Approach Analytcal) الذي نراه ملما بما ذكرناه سابقا، و الذي يمكن من خلاله جمع البيانات و تبويبها و تحليلها و مقارنتها و تفسيرها، و على هذا الأساس فقد تم استخدام دراسة المنهج الوصفي التحليلي، من خلال الدراسة النظرية التي تركز على وصف دقيق للظواهر الاقتصادية المختلفة ، ثم تحليلها وتضمينها للدلالات المختلفة المستخدمة في ذلك التحليل .

7_هيكل الدراسة: تضمنت الدراسة 3 فصول ،في الفصل الأول نتحدث عن الإطار النظري لدراسة حوكمة الشركات والذي يتضمن ثلاثة مباحث نتطرق في المبحث الأول عن ماهية حوكمة الشركات و المبحث الثاني عن مبادئ ومحددات حوكمة الشركات و المبحث الثالث عن نظريات حوكمة الشركات أما الفصل الثاني حول لمحة حول الخزينة العمومية و الذي يتضمن ثلاثة مباحث في المبحث الأول عن عموميات حول الخزينة العمومية و في المبحث الثاني عن الميزانية العامة و المبحث الثالث عن علاقة الحوكمة بالخزينة العمومية، أما في الفصل الثالث دراسة حول تطبيق مبادئ الحوكمة في الخزينة العمومية لولاية الوادي حيث يتضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث في المبحث الأول التعرف بالخزينة العمومية لولاية الوادي و في المبحث الثاني منهجية البحث الميداني و في المبحث الثالث يتضمن عرض تحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد:

إن الانهيارات الكبيرة والأزمات المالية التي طالت كثيرا من المؤسسات جراء الممارسات الخاطئة في قطاعات الأعمال والاقتصاد من طرف المديرين التنفيذيين، وأعضاء مجالس الإدارة ومدققي الحسابات الذين لم يصححوا القوائم الإقتصادية والمحاسبية التي تتضمنها الشركات المختلفة، والذي تسبب في أضرار مست كل من حاملي الأسهم والسندات والعاملين بالمؤسسة وأصحاب المصالح وغيرهم ممّا جعل هذه المؤسسة تعلن إفلاسها وتنهار، أو على الأقل تقلص من حصتها السوقية أو تجمد نشاطها، كل هذا أدى إلى البحث عن سبل وأساليب إدارية حديثة ينظم العلاقة بين الإدارة والأطراف المتعاملة معها ويتمثل هذا المفهوم في حوكمة الشركات باعتباره وسيلة تهدف إلى تعظيم أداء الشركة ودفع عجلة التنمية.

ولتوضيح الموضوع قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية الحوكمة.

المبحث الثاني: مبادئ و محددات حوكمة الشركات .

المبحث الثالث: النظريات التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

إن مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة حيث أصبح محل إهتمام متزايد من قبل المنظمات الدولية والحكومات وأسواق المال وكبار المستثمرين خاصة في أواخر التسعينات وبداية القرن الحالي وذلك عقب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم إضافة إلى إنهيار كبريات الشركات العالمية الأمريكية منها، و من خلال هذا المبحث سنتطرق الى كل من نشأة و أهمية وأهداف و الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات .

المطلب الأول: نشأة و مفهوم حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المطلب الى حول نشأة حوكمة الشركات و مفهومها من خلال مجموعة من التعاريف

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

يطلق مصطلح حوكمة الشركات (Corporate Governance) على مستوى الاقتصاد الجزئي أي الشركات والمؤسسات إذا يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضائع التي في عهدته وإيصالها لأصحابها، ودفاعه عنها ضد القراصنة وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول، ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالماً، أطلق عليه القبطان المتحوكم جيدا(good governer).[1]

كما أنه لا توجد ترجمة عربية تنطبق تماما على مصطلح (الحوكمة) كما جاء معناه باللغة الإنجليزية (governance)، مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استخدام نفس المصطلح الانجليزي وبنفس الحروف مع التغيير في طريقة لفظها ونطقها.[2] إلا أنه في سنة 2003 أصدر مجمع اللغة العربية اعتماده لمصطلح الحوكمة حيث أكد في بيان له " في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة) للمصطلح الانجليزي ترجمة صحيحة مبنى ومعنى، فهي أولا جاءت وفق الصياغة العربية لمحافظتها على الجذر والوزن وهي ثانيا تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الإنجليزي وهو تدعيم مراقبة نشاط المؤسسة ومتابعة أداء القائمين عليها"،

[1] محسن أحمد الخضيري،**حوكمة الشركات**،مجموعة النيل العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005، ص:07.

[2]. نفس مرجع ، ص:30.

واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديداً إلى الثورة المصطلحية للغة العربية في العصر الحديث.[1]

إن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يعود لنظرية الوكالة ويعود ظهوره أولا للأمريكيين (**Means&Berle**) سنة 1932 اللذان تطرقا لمفهوم الحوكمة في كتابهم: "الشركة الحديثة والملكية الخاصة الذي يعني أداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد، فضلا على القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة"[2].

و أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات والمساهمين. وهكذا نادت هذه النظرية بضرورة التعبير عن جميع حالات التعارض في المصالح حيث درست المشاكل الناتجة عن تعارض في المصالح للفئات المختلطة المرتبطة بالشركة ،وهذا كله أدى إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمس بزمام الأمور داخل الشركات[3].

وكذلك تطرق كل من(**Jensen&Meckling**) في سنة 1976 و**Foma** سنة1980 للإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات .وبإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ في الفصل بين الملكية والتسيير والإدارة[4].

وفي عام 1985 تطرق (**williamson**) في نظرية تكاليف الصفقاتّ وذلك نتيجة توسع الشركة وزيادة حجم نشاطها إلى ظهور اهتمام كبير بالمعاملات المتعلقة بها، والتي أصبحت تشكل العديد من النقاشات خاصة لدى متخذي القرارات.

في عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في القوائم المالية التابعة ل (**SEC**) (**Securities and exchange commission**) بإصدار تقرير يتضمن توضيحات لقواعد الحوكمة وتقوية مهنة المراجعة لمنع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية.

---

[1]. حسين عبد الجليل آل عزاوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، دراسة إخبارية على الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة/التحليل المالي، الأكاديمية العربية الدنمارك،2010،ص:08.

[2] طالب علاء فرحان إيمان شيحان المشهداني، **حوكمة المؤسسة و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر،2011، ص27.

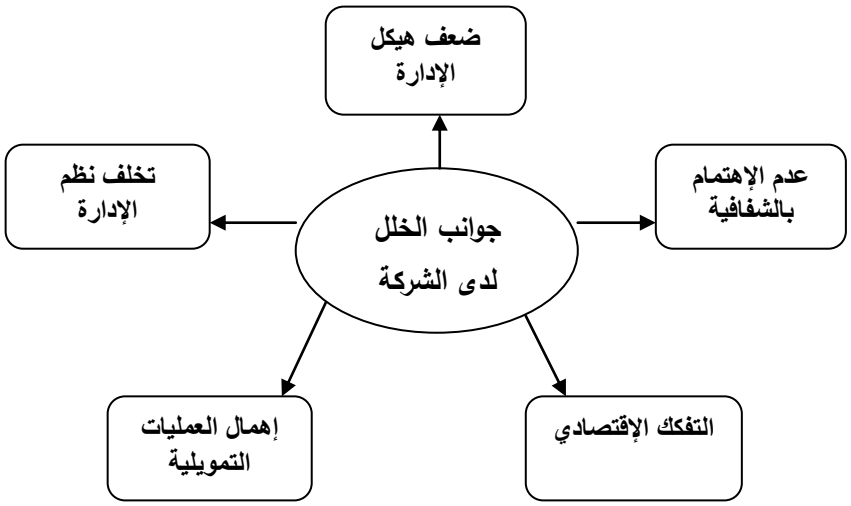
[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري**، الدار الجامعية للنشر، ط1، 2006، ص ص 15-16.

[4] عمر علي عبد الصمد ،**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**، رسالة ماجستار تخصص مالية و محاسبة، علوم اقتصادية ، جامعة المدية، 2009/2008، ص 07.

ولقد كانت البداية الحقيقية الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (**Cadbury**) في ديسمبر 1992 تقريرها و المشكل من قبل مجلسي من التقارير المالية و سوق لندن الأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (**The financial Aspects of corporate Govenance**)، ولقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية و إفلاسها و الفضائح المالية في كبريات المؤسسات الأمريكية في نهاية عام 2001 ،وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التعاون الإقتصادي (**Organisation For Economic Co_Operation And Devlopment**) بعنوان مبادئ حوكمة الشركات (**Prenciple of Corporate Governance**) وهو أول إعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم[1].

و قد ظهرت الحوكمة نظرا لوجود بعض جوانب الخلل لدى الشركات يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم:(01) جوانب الخلل لدى الشركة



المصدر: محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات ،مجموعة النيل العربية ،مصر،2005 ،ص92.

[1] حساني رقية ،**مروة كرامة ،آلية حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري** ،الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحدمن الفساد المالي و الإداري ،جامعة محمد خيضر_بسكرة_، الجزائر،07/06 ماي 2012.

وفي عام 1995 صدر تقرير " **(Hample Repport)** "وفي عام 1999 أصدر كل من " **(NYSE)** " **(New York Stock Exchange)** بورصة نيويورك للأوراق المالية و " NASD "تقريرهما المعروف بـ " **(Blue Ribbon Repport)**والذي اهتم بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم بو لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام، بالإضافة لمساهمة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OCDE**) عام 1999 بتحديدها لخمسة قواعد (مبادئ) أساسية لحوكمة الشركات والتي عدلت في عام 2004 لتصبح 6 مبادئ والتي تعتبر المبادئ الأشمل والأوضح لتطبيق نظام الحوكمة والاستفادة منه، وبالإضافة لظهور العديد من التقارير نذكر منها تقرير " **(sarbanes-oxley act)** " عام 2002 في و .م.أ، حيث ركز على الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات.

كما أصدر مركز المشروعات الدولية الخاضعة **(Privatefor Center Enterprise International)** تقريرا حول" حوكمة الشركات"حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالشركات والقطاعات الاقتصادية[1].

وقامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بوضع مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999، كما أنشئ المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات، وفي تركيا المعهد التركي لحوكمة الشركات سنة 2002، وأصبح لحوكمة الشركات اهتمام كبير بعد حدوث الأزمات المالية وإفلاس العديد من الشركات والفضائح المالية لكبريات الشركات الأمريكية في نهاية سنة 2001 وهذا لعدم تكرار ما حدث وذلك من خلال إرساء قواعد ومبادئ أتفق عليها في إطار الحوكمة للشركات والمنظمات والمؤسسات[2].

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات:

1. :المفهوم اللغوي للحوكمة:

مصطلح الحوكمة كمفهوم يتضمن العديد من الجوانب يمكن إيجازها فيما يلي[3]:

-**الحكمة** :وما تقتضه من التوجيه والإرشاد.

-**الحكم** :وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

---

[1] رحماني موسى، **جودة سامية و تفنية المعلومات أداة إستراتيجية لحماية و أمن المعلومة**، ملتقي وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر، منعقد في 7 ماي 2012 ،ص 04.

[2] نجاة جمعان، **حوكمة الشركات(متطلباتها، مبادئها ونطاق تطبيقها)**، كونسبة الاستثمارات الاستثمارية، فيفري،2009،ص 04.

[3] الطيب داودي، عبد الرزاق بن زاوي ، **أهمية الحوكمة في تفعيل الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، مقال بجلة العلوم الإنسانية ،جامعة محمد خيضر بسكرة العدد 24 ،الجزائر، مارس 2012 ،ص387.

-**الاحتكام** :وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات ومن ثم الحصول عليه من خلال تجارب سابقة.

-**التحاكم** :طلبا للعدالة خاصة من انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين كما تعني أيضا استقلالية سلطة الموافقة والإقرار، ومنح التراخيص ، منح شهادات الإبراء والبراءة، والحكم على نتائج الأعمال، كما تعني أيضا سلطة التدخل للحد من الممارسات الخاطئة.

إن مصطلح الحوكمة حديث في اللغة العربية، فبعد عدة محاولات ومشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح حوكمة الشركات[1].

مفهوم الحوكمة اصطلاحا:

لها مجموعة من التعاريف من بينها:

- هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات في المنشآت والشفافية التي تحكم عملية إتخاذ القرار فيها ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك المنشآت وموظفوها والمعلومات التي يجب أن يفصحوا عنها للمستثمرين والحماية المقدمة لصغار المساهمين[2].
- هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها[3].
- مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم[4].
- هو نظام لإحكام الرقابة بقدر الإمكان على إدارة الشركات[5].

كما عرفتها بعض الهيئات الدولية واللجان كما يلي:

- **تعريف منظمة التمويل الدولية(IFC) :**

تعرفها على أنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعماليا " أي أن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر على الأداء، كما تستعمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد[1].

---

[1] رياض بوخالفة، **دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية _ دراسة ميدانية على مستوى مديرية توزيع الكهرباء والغاز الجهوية (سونلغاز)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات، بسكرة ،2014/2013، ص 05.

[2] . عدنان بن حيدر درويش ، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد المصارف العربية، 2007، ص:12.

[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية للنشر، ط 1، 2006،ص 15.

[4] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2007/2006، ص ص18-19.

[5]عدنان بن حيدر درويش، مرجع نفسه، ص:13.

- **عرفتها منظمة التعاون الاقتصادية (OECD)** على أنها: "مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة بها"[2].
- **عرفها البنك الدولي** على أنها:الحكم الراشد مرادف السير الاقتصادي الفعال والأمثل الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والشركات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية من الأعلى إلى الأسفل[3].

المطلب الثاني:أهمية حوكمة الشركات وأهدافها

من خلال هذا المطلب نحاول التعرف على أهمية حوكمة الشركات و أبرز أهدافها

الفرع الاول: أهمية حوكمة الشركات

تتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة التنفيذية و مجلس إدارتها و المساهمين ومجموعة أصحاب المصالح الأخرى كما توفر حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة و تقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف و مراقبة الأداء .

يتضح من ذلك ان أهمية الحوكمة تزداد في إدارة الشركات من أجل تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة و ذلك بغرض حماية مستخدمي القوائم المالية خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية، ومن ناحية أخرى فإن عولمة أسواق المال و تحرير التجارة والخدمات والتطور في تكنولوجيا المعلومات و كبر حجم المشروعات و زيادة عدد المستثمرين أدت إلى ضرورة تطبيق قواعد و أساليب الحوكمة لمساعدة الشركات على جذب الاستثمارات و زيادة قدرتها التنافسية .[4]

كما تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية و اللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، و كذلك للوفاء بالالتزامات و التعهدات و لضمان تحقيق الشركة لأهدافها، و الشكل التالي يوضح أهمية الحوكمة :

---

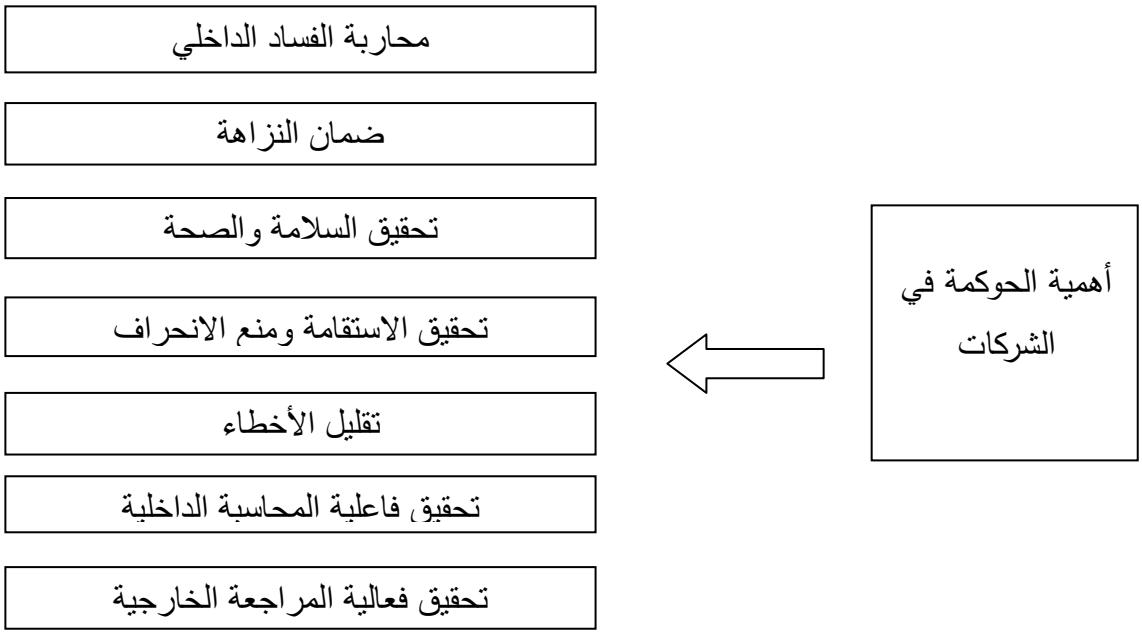
[1] هوام جمعة، بعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مداخلة الملتقى الوطني حول الحوكمة للمؤسسة (واقع رهنات أفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 07/08 ديسمبر 2010 ،ص 05.

[2] سفيان عبد العزيز، **مراجعة الداخلية كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الإقتصادية**، المؤتمر الدولي الأول، للمحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة مسيلة المنعقدة بالفترة 05/04 ديسمبر 2012، ص 07.

[3] محسن أحمد الخيضر،مرجع سابق، ص 54.

[4] مصطفى حسن بيسوني السعدني، **ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من اجل الإصلاح الإقتصادي و الهيكلي** المنعقدة بالقاهرة ، افريل 2007 ، ص148.

الشكل رقم: (02): أهمية حوكمة الشركات.



المصدر: محسن احمد الخضير،حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربيى، القاهرة، 2005، ص58.

إن الحوكمة هي أساس للإستقامة والصحة الأخلاقية وتظهر فيما يلي[1].

- ❖ محاربة الفساد الداخلي في الشركات و عدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى.
- ❖ تحقيق و ضمان النزاهة و الاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة و المدريين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- ❖ تحقيق السلامة و الصحة و عدم وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمد ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور بل جعل كل شيء في إتمامه صالحا.
- ❖ محاربة الانحرافات و عدم السماح باستمرارها خاصة تلك التي تشكل وجودها تهديدا للمصالح أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال و تحتاج الى تدخل إصلاحي عاجل.

[1] عبد الرزاق بن زاوي، إيمان نعمون، **ارساء مبادئ الحوكمة في الشركات التأمين التعاوني**، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي و الإداري، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة– ، الجزائر منعقدة في فترة 2012/07/06،ص 10.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات.

تساعد الحوكمة الرشيدة للشركات في دعم الأداء، وزيادة العلاقات التنافسية، و جذب الاستثمارات للشركات، وتحسين الاقتصاد بشكل عام وتدعيم استقرار الأسواق المالية و الأجهزة المصرفية وذلك من خلال:

- تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات[1]،
- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء،
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأهداف،
- منع المتاجرة بالسلطة في الشركات و منع متاجرة أصحاب السلطة التشريعية،
- تدفق الأموال المحلية و الدولية و تشجيع جذب الاستثمار،
- ضمان مراجعة الأداء المالي و تخصيص أموال الشركة و مدى الالتزام بالقانون والإشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.
- ضمان وجود هياكل إدارية تمكن من قابلية محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها.
- وجود المراقبة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولا إلى قوائم مالية ختامية على أسس ومبادئ محاسبية عالية الجودة،[2]
- وجود المعاملة العادلة و المتساوية لجميع المساهمين خاصة لو كان هناك مساهمين مسيطرين على الشركة،
- الكفاءة و الشفافية بما يسمح بالرقابة على الشركة،
- التأكد من الإفصاح عن النتائج المادية أو نتائج نشاط الشركة و عوامل المخاطرة المتوقعة والصفقات التي تعقد مع أطراف أخرى و أي ترتيبات تمكن مساهمين بعينهم من الحصول على سيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم في رأس المال وأي معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة و كبار المديرين التنفيذيين بما يحصلون عليه من مكافآت و المعلومات التي تصف هياكل قواعد و إدارة الشركة وسياستها.
- إمكانية اللجوء إلى التشريع و القوانين في حالة حدوث مخالفة لمبادئ العدالة في المعاملات.
- التأكد من قدرة المساهمين في ممارسة سلطتهم بالتدخل في حالة ظهور المشاكل و مساندة جهود الإدارة على المدى الطويل.[1]

---

[1] عدنان بن حيدر بن درويش،مرجع سابق ،ص: 28

[2] الحفناوي،شوقي عبدالعزيز ،"**حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكروالتطبيق المحاسبي**."، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، الجزء الثاني،جامعة الاسكندرية،كلية التجارة،2005،ص: 211.

وحوكمة الشركات منظومة تفاعلية استهدافية، قائمة على صحة البيانات وصدقها كما أنها تهدف إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي نوضحها فيما يلي[2]

- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الايجابي عن المشروعات.
- تحسين عملية صنع القرار في الشركات وذلك بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العمومية والمنظمات الجماهيرية .
- تحسين عملية المصداقية للبيانات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، مما يزيد من اهتمام المستثمرين وزيادة استثمارهم في المشروع.
- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع واتخاذ القرار.
- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات، والمعلومات التي تحوزها بالفعل.
- زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي، وجدب استثمارات ورؤوس أموال جديدة.
- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين واستقرارهم.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات .

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهي كالتالي:

الفرع الأول: مجلس الإدارة:

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل: أصحاب المصالح ومجلس الإدارة، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق الملكية المساهمين[3].

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق،ص 20.

[2] محسن أحمد الخيضر، **حوكمة الشركات**،مرجع سابق. ص 21-23.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، ص ص 78_79

الفرع الثاني: المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم[1].

الفرع الثالث: الإدارة: وهي المسئولية عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة المسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين[2].

تعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فانه يمكن القول أن المدير يلعب دور حيوي في الشركة باعتبار شخص المسؤل عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المستثمرين والمساهمين.

الفرع الرابع: أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في البعض من الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار[3].

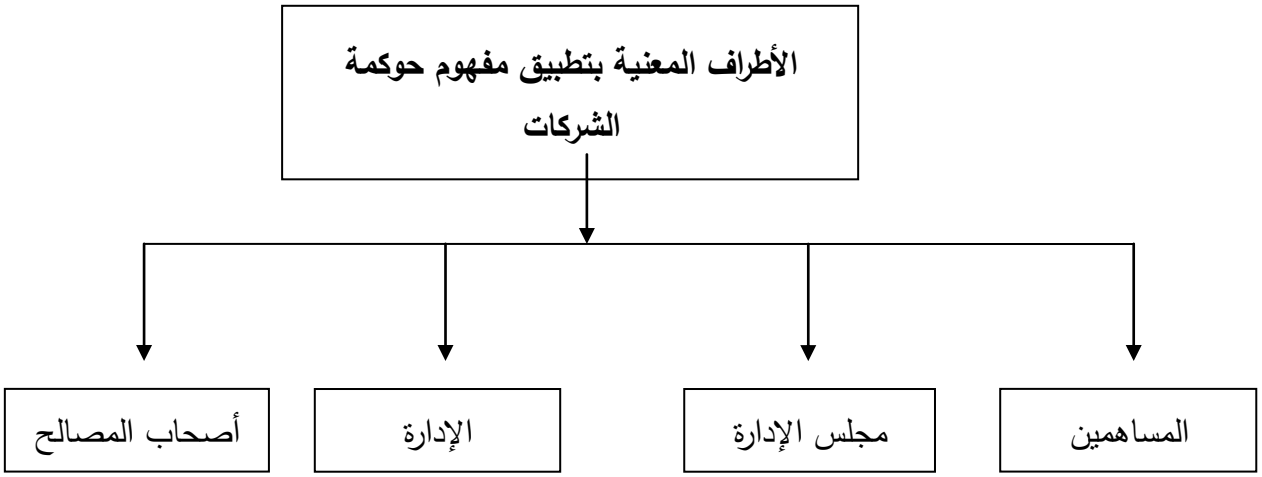
والشكل التالي يوضح هذه الأطراف لحوكمة الشركات

[1] محمد مصطفى سليمان، **معالجة الفساد المالي و الإداري**، الدار الجامعية للنشر،ط 1، الإسكندرية، 2006، ص 17.

[2] عبد الوهاب نصر علي،شحاتة السيد شحاتة، مرجع السابق، ص 21.

[3] محمد مصطف سليمان، مرجع سابق،ص 17.

الشكل رقم(03): أطراف حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، معالجة الفساد المالي و الاداري، الدار الجامعية للنشر،ط1، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 17.

المبحث الثاني: مبادئ و محددات حوكمة الشركات

سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح كلا من مبادئ الحوكمة و محدداتها

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات

لتحقيق أهداف الحوكمة ،لابد من توافر مبادئ راسخة تساهم في إقامة نظام سليم يعزز فرص النجاح و لإصلاح الاقتصادي والتنظيمي للشركات، فقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية مجموعة من الإرشادات والمعايير عرفت باسم (مبادئ حوكمة الشركات) بالاشتراك مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذي العلاقة، وأصبح تطبيق هذه القواعد وسيلة لتعزيز الثقة فى الشركات المدرجة بالسوق المالي ومؤشراً على المستوي التي وصلت إليه إدارة الشركات من التزام مهني بقواعد الحوكمة من حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات الحد من الفساد، وبالتالي أثرت على الاقتصاد ونموه.

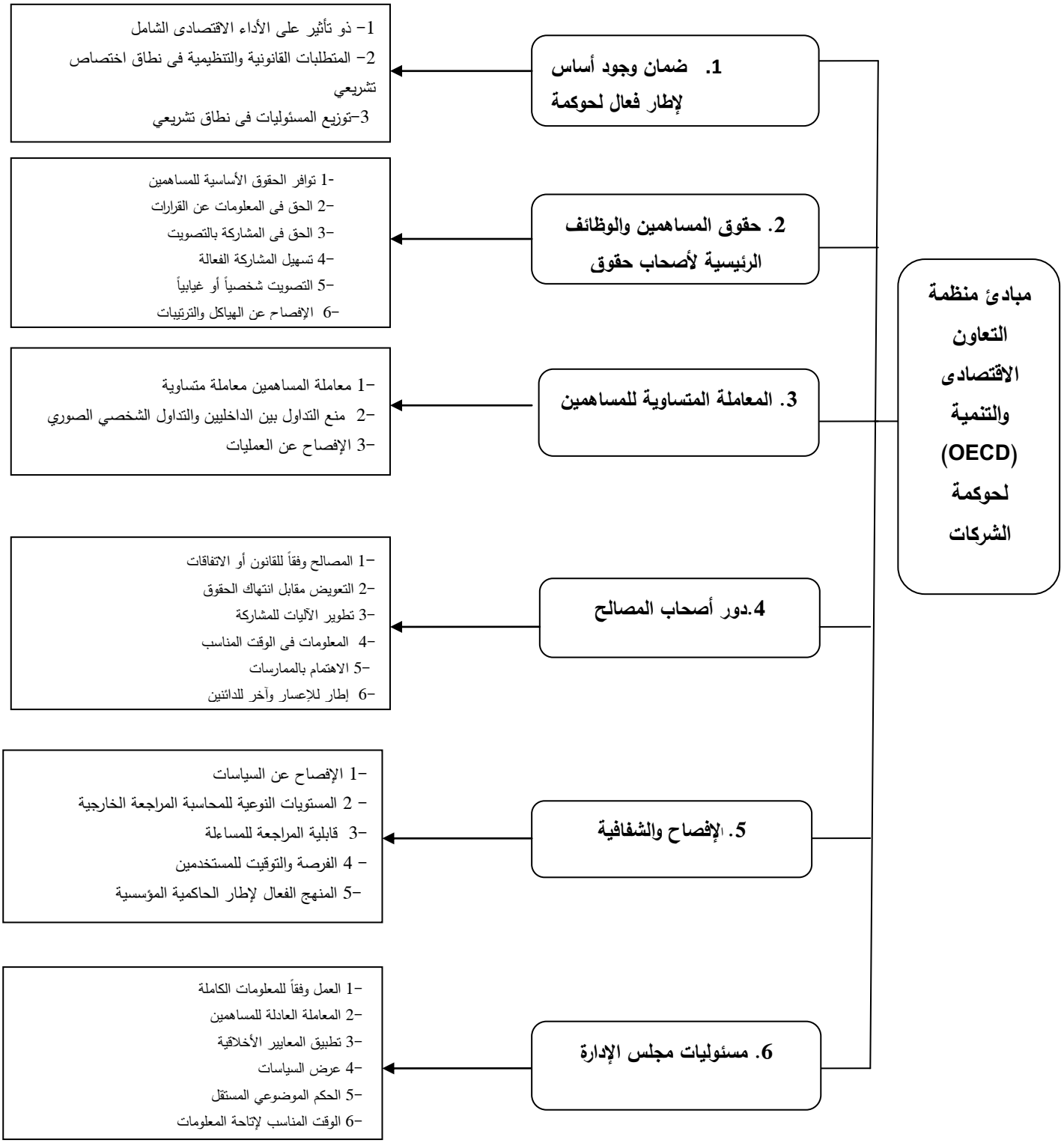
❖ **حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية** (OECD).

تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن الـ OECD وفق النسخة المحدثة في عام 2004 ، إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدانٍ ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهِق.

تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي، لكن يمكن أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة .وتم ترتيب هذه المبادئ لتدور حول ستة مبادئ أساسية هي:

1. توافر إطار فعال للحوكمة،
2. حماية حقوق المساهمين،
3. المعاملة العادلة للمساهمين،
4. دور أصحاب المصالح بالنسبة للقواعد المنظمة للحوكمة،
5. الإفصاح والشفافية،
6. مسئوليات مجلس الإدارة.

الشكل رقم(04):مبادئ منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD) لحوكمة الشركات



المصدر: ماجد اسماعيل ابو حمام،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستيرفي المحاسبة و التسيير، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2009،ص 17.

الفرع الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يعتبر هذا المبدأ الإطار العام لجميع مبادئ الحوكمة الأخرى، ويتناول تشجيع وضع إطار لحوكمة الشركات وأثره على كفاءة وشفافية السوق، وأن تكون متوافقة مع القوانين السائدة وأن يتم تحديد المسؤوليات من خلاله بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية داخل الشركات، ولكي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإن الأمر يستلزم وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعال يمكن لكافة المتعاممين الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم هذا الإطار عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات لمتنظيم الذاتي داخل المؤسسة[1].

يتعين أن يعمل إطار حوكمة المؤسسات على تنمية أسواق تتسم بالشفافية والكفاءة ،كما يتعين أن يتمشى مع حكم القانون وأن يضيع بوضوح تقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية[2].

الفرع الثاني: حقوق المساهمين: ويقصد بها[3].

1-حقوق المساهمين الأساسية والمتماثة في الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية وحرية نقل ملكية الأسهم بالإضافة إلى حق الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب والمشاركة والتصويت في الجمعية العمومية لاختيار أعضاء مجلس الإدارة كما يحق للمساهمين بصفة أساسية الحصول على الأرباح .

2 – حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القارارت وإعلامهم بشكل كافي في ما يتعلق بالتعديلات في النظام الأساسي للشركة.

3-إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة لأعضاء مجلس الإدارة ولإضافة مواضيع إلى جداول الأعمال على أن تكون في الحدود المعقولة، كما يمكن للمساهمين الموافقة واقتارح نظام الحوافز الخاص بأعضاء مجلس الإدارة بالإضافة لما أنه يحق للمساهمين الحضور الشخصي أو بالإنابة مع مراعاة المساواة في تأثير الصوت.

---

[1] إبراهيم إسحاق نسمان، **دورة ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2009، ص28

[2] جون سوليفان، **أخلاقيات العمل**،المكون الرئيسي لحوكمة الشركات ، مركز المشروعات الدولية، 12 جانفي 2006،ص 02.

[3]علاء فرحان طالب، إيمان شحان الشهداني، **الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2011،ص36.

الفرع الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين

ينص هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمة الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم، وعليه ينبغي معاملة حملة الأسهم من نفس الفئة معاملة متساوية في الحقوق وإلغاء جميع العوائق التي تعرقل عملية التصويت، كما يمنع تداول الأسهم بين الداخليين والتداول الشخصي الصوري في الشركة، كما تزداد ثقة المساهمين الأقلية، عندما يوفر نظام قانوني بآليات المساهمة لصغار المساهمين في رفع دعاوى قانونية إذا توفرت لديهم مبررات لذلك[1].

و يتضمن مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين كل من[2]:

1- حقوق المساهمين الأساسية والمتمثلة في الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية وحرية نقل ملكية الأسهم بالإضافة إلى حق الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب والمشاركة والتصويت في الجمعية العمومية لإختيار أعضاء مجلس الإدارة كما يحق لمساهمين بصفة أساسية الحصول على الأرباح.

2- حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القارارت واعلامهم بشكل كافي في ما يتعمق بالتعديلات في النظام الأساسي لمشركة .

3- إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة لأعضاء مجلس الإدارة ولإضافة مواضيع إلى جداول الأعمال على أن تكون في الحدود المعقولة، كما يمكن لمساهمين الموافقة واقتراح نظام الحوافز الخاص بأعضاء مجلس الإدارة بالإضافة يحق للمساهمين الحضور الشخصي أو بالإنابة مع مراعاة المساواة في تأثير.

الفرع الرابع: دور أصحاب المصالح

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة .ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء[1].

---

[1] فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**، رسالة ماجستير تخصص إدارة العمال التمويل ،الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 28.

[2] علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، مرجع سابق، ص37.

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في البعض من الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار[2].

الفرع الخامس: الإفصاح والشفافية

يجب أن يضمن إطار الحوكمة المؤسسية الإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب حول كل الموضوعات الهامة المرتبطة بالمؤسسة ،وينص المبدأ الخامس على ":ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات "بما في ذلك الوضعية المالية، الأداء، حقوق الملكية وحوكمة المؤسسة[3].

– النتائج المالية ونتائج عملية الشركة وأهدافها المسطرة .

– الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.

– سياسة مكافات أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة .

– العمليات المتصلة بالأفراد من الشركة وأقاربهم .

– عوامل المخاطرة المتوقعة وهياكل وسياسات الحوكمة بالإضافة إلى الموضوعات المتعلقة والخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الأخرى.

– ويجب أن تتم عملية إعداد المعلومات التي يتم الإفصاح عنها حسب مستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة وتتم بمراجعة سنوية مستقلة بواسطة مراجع حسابات خارجي كفؤ و مؤهل.

يعتبر وجود نظام إفصاح قوي يعمل على تعزيز الشافية الفعلية أحد الملامح الأساسية للإشراف على الشركات القائمة على أساس السوق، والذي يعتبر أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس مدروسة، وتظهر التجارب في الدول ذات أسواق الأسهم الضخمة النشطة،إن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، ويساعد الإفصاح على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على ثقة المستثمرين في أسواق المال وعلى العكس تماماً فإن الإفصاح الضعيف والممارسات غير الشفافة

---

[1] محمد حسين يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، منشورات بنك الإستثمار القومي**، مداخل، ماي 2007، ص08.

[2] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، ، مرجع سابق،ص21.

[3] بأدن عبد القادر، **دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية الم**صرفية، رسالة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة جامعة حسيبة بن بوعلي، –شلف–،الجزائر،2008/2007،ص47 الى 48.

والسلوكيات غير الأخلاقية تسهم في فقدان نزاهة السوق المالي بل وهذا لن يؤثر في الشركة فقط بل وفي السوق المالي ومن ثم الاقتصاد الوطني ككل[1].

ويساعد الإفصاح في تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات الشركات مع المجتمعات التي تعمل فيها وتعتبر إشارات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بالمنشآت متعددة الجنسيات،ذات الصلة في هذا الصدد.وتؤيد مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الإفصاح في التوقيت المناسب لكافة التطورات المادية التي تنشأ بين التقارير لدورية المنتظمة،كما تؤيد أيضا نشر التقارير في الوقت نفسه لكافة المساهمين بما يضمن المعاملة المتساوية، ويجب على الشركات في محافظتها على علاقات وثيقة مع المستثمرين والمشاركين في السوق أن تبذل عناية خاصة انتهاك هذا المبدأ للمعاملة المتساوية[2].

الفرع السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يؤكد الإطار العام لحوكمة الشركات على مسؤولية مجلس الإدارة في تقييم وتشغيل نظم رقابة فعالة مع التأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة أمام المساهمين وجميع أصحاب المصلحة في الشركة[3].

ويجب أن يتخذ مجلس الإدارة القرارات السليمة التي تحقق أفضل مصلحة للشركة وللمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة، ويجب أن يطبق مجلس الإدارة معايير أخلاقية تراعي المساهمين وأن يلتزم بالقوانين واللوائح ذات الصلة، وبالرغم من أن مجلس الإدارة يتكون من ممثلين تم اختيارهم من مجموعات مختلفة من المساهمين، إلا أنه متى تم تعيين عضو مجلس الإدارة فيجب عليه أن يعتبر نفسه ممثلا لكافة المساهمين وملتزما بالقيام بما يحقق مصلحة الشركة عموما وليس ما يحقق مصالح المجموعة التي يمثلها أو التي قامت بالتصويت على تعيينه في المجلس فقط.

[1] فكري عبد الغني محمد جوده، مرجع سابق، ص: 30.
[2] فكري عبد الغني محمود جوده، مرجع نفسه، ص31
[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص90 إلى 92.

المطلب الثاني: محددات حوكمة الشركات

تشمل حوكمة الشركات مجموعة من المحددات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين : المحددات الداخلية و المحددات الخارجية:

الفرع الأول: المحددات الداخلية: تشير هذه المحددات مجموعة من القواعد و الأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات و توزيع السلطات داخل الشركة بين ثلاثة أطراف رئيسية فيها و هي[1]:

- ❖ الجمعية العامة
- ❖ مجلس الإدارة
- ❖ المدرين التنفيذيين

و ترجع أهمية المحددات إلى أن وجودها يقلل التعارض بين مصالح بين الأطراف الثلاث.

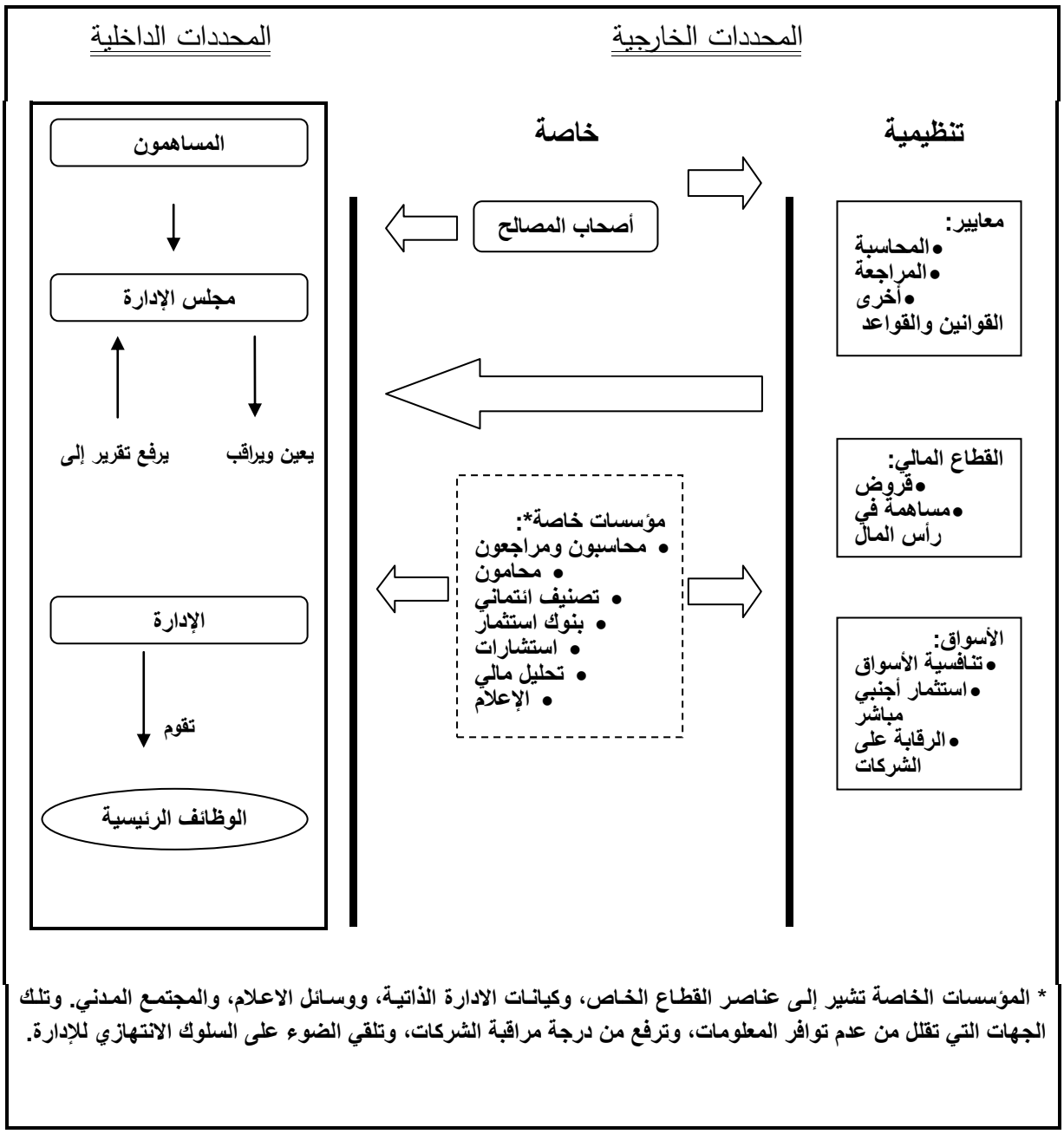
الفرع الثاني: المحددات الخارجية: تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للإستثمار في الدولة ، والذي يشمل على سبيل المثال[2]:

- ❖ القوانين المنظمة للنشاط الأقتصادي(مثل قوانين سوق المال و الشركات و سوق المنافسة ومنع المنافسات الإحتكارية و الإفلاس)
- ❖ كفاءة القطاع المالي(البنوك و سوق المال) في توفير تمويل المشروعات
- ❖ درجة التنافسية أسواق السلع و عناصر الإنتاج
- ❖ كفاءة الأجهزة و الهيئات الرقابية في إحكام الرقابة على الشركات ،فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة و منها مثلا الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق الشرف للعاملين في السوق، مثل (المراجعين و المحاسبين و المحامين و الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية و غيرها ...).

[1] محمد حسين يوسف، **محددات الحوكمة و معاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، منشورات بنك الإستثمار القومي، ماي 2007،ص 06.

[2] قريشي العيد، وليد بن تركي، **دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي و الإداري**، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر،يومي07/06 ماي 2012

الشكل (05):المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات



*** المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الادارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.**

المصدر: محمد حسين يوسف، محددات الحوكمة و معاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، منشورات بنك الاستثمار القومي، ماي، 2007،ص08.

ويتبين من الشكل أن المحددات الخارجية تتمثل بصورة عامة في المناخ الاستثماري للدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: 1:

- القوانين واللوائح التي تنظم عمل الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.
- وجود نظام مالي جيد بحيث يضم توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع و المنافسة الدولية.
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.
- دور المؤسسات غير الحكومية (المؤسسات الخاصة في الشكل) في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة وترجع أهمية المحددات الخارجية في أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهتم بحسن تسيير المؤسسات وتقلل من التعارض والنزاعات بين أصحاب المصالح من جهة، وبين العائد الاجتماعي والعائد الخاص للمؤسسة.

أما المجموعة الثانية وهي المحددات الداخلية :وهي تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين ،والتي يؤدي توافرها من ناحية ، وتطبيقها من ناحية أخرى إلى الحد من تضارب المصالح والتقليل من النزاعات بين مختلف الأطراف ،بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

[1] بركات سارة ، زايدي حسيبة ،**الحوكمة الجيدة و محاربة الفساد و الرشوة شروط أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط و شمال أفريقيا** ،حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر،يومي07/06 ماي2012.

المبحث الثالث: النظريات التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات.

تتقاطع نظرية حوكمة المؤسسات مع الكثير من النظريات التعاقدية للمنظمات O.C.T. و لعل أبرزها و اكثرها تأثيرا على آليات الحوكمة هي نظرية تكلفة الصفقات ،نظرية حقوق الملكية ، و نظرية الوكالة ،و نظرية التجذر.

المطلب الأول: نظرية تكلفة الصفقات:

تحليل تكاليف الصفقات حسب "كوز" لكل صفقة تكلفة تتغير بدلالة طبيعية الصفقة و بطريقة تنظيمها سواء حدثت في السوق أو المؤسسة أو تنظيم آخر قاطع المهام أن يكون فعال.

الفرع الأول: تعريف نظرية تكلفة الصفقات:

النظرية الحديثة لتأريخ المنشأة حسب كوز (COASE) سنة1973 هي أن المنشأة موجودة كبديل عن أساليب صفقات أكثر تكلفة، فتكاليف الصفقات المتعلقة بالتفاوض والتعاقد والتنسيق وأداء الحقوق والواجبات في إطار مجموعة من العقود، يمكن تخفيضها من خلال إنشاء المنشأة التي تعمل بمثابة وسيط بين المستهلك ومورد المداخلات. وبالتركيز على فكرة كوز (COASE) فان تكاليف الصفقات تعتبر تفسير لوجود المنشأة، فإن تكاليف الصفقات تعتبر تفسير على أن علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة وتقييم الأداء[1].

تعتبر نظرية كوز (COASE) من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات وتطرقت إليها: "لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا وتم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات قيمة اِقتصاديًا بين هؤلاء المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد اِتفاقيات محددة تمامًا وبدقة وملزمة تمامًا بدون تكلفة، لكان يتوجب بالتالي أن يكون الناتج خطة اِقتصادية فعالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدد بالقوى التفاوضية للمشاركين"، وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة. وبشكل عام و واسع، فأي شيء يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اِقتصادية هو تكلفة صفقة وتعتبر أعمال وليام سون (WILLIAMSON) في سنة 1985 قد شكلت فهمًا جيدا لهذه التكاليف[2].

---

[1] طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات" **المفاهيم–المبادئ–التجارب–المتطلبات "شركات قطاع عام وخاص ومصارف"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية،2007 ، ص 68.

[2]. بادن عبد القادر، مرجع سابق، ص ص: 25. 27.

الفرع الثاني: مصادر تكاليف الصفقات[1]:

أ- العقلانية المحدودة: أي إختيار حل مرضي و ليس أمثل.

ب-عدم تناظر المعلومات: و منه عدم إكتمال العقود.

ت-السلوك الإنتهازي: يؤدي إلى الضرر المعنوي نتيجة لغياب الثقة.

ث-خصوصية الأصول: كلما كان الأصل خاصا كلما كانت علاقة التبعية بين الأفراد مهمة و بالتالي ارتفاع درجة الأضرار في حالات السلوك الانتهازي، و يقصد بأن يكون الأصل خاصا أو مميزا عندما لا يكون إلا في إطار صفقة معينة ، و إذا استخدم في صفقة أخرى فسيكون ذا تكاليف أكثر.

الفرع الثالث: أشكال تكاليف الصفقات:

أ- إنضغاط المعلومات: أدخل هذا المصطلح من طرف وليامسون يهدف التعبير عن كل جوانب المعلومات المحدودة و الغير متماثلة إضافة إلى تكاليف البحث عنها في لسوق المالي تتكون هذه التكاليف بالنسبة للمقرض من عمليات تجميع المعلومات حول خصائص و مخاطر الأصول المالية المطروحة للإكتتاب والتداول.

ب- الإنتهازية: في علم إقتصاد تكاليف الصفقات عندما تكون أفعال الوكلاء غير قابلة للملاحظة فإنها تخضع لمخاطر معنوية و يتطلب السيطرة عليها الحاجة إلى أليات ملائمة ماقبل وقوع الحدث (خطط المراقبة و عقود مبنية على حوفز) و إلى آليات ما بعد الحدث (التدقيق و العقوبات).

ت- تكاليف لتحفيز: و التي من ضمنها تكاليف الإلتزام غير التام، بمعنى عدم قدرة أطراف الصفقات على مسك و إنجاز متطلبات الصفقة و عدم القدرة كذلك على إحترام إلتزماتهم، و يطرح كذلك مشكل العكسي أو ما يسمى بالمعلومات الخفية في نظرية تكاليف الصفقات و هذا عند القيام بعملية تحرير و كتابة العقود ، أي عندما يتم عرض المعلومات أقل حول شروط إبرام الصفقات.

يطرح كذلك مشكل الاختيار العكسي أو ما يسمى بالمعلومات الخفية في نظرية تكاليف الصفقات، وهذا عند القيام بعملية تحرير وكتابة العقود أي عندما يتم عرض معلومات أقل حول شروط إبرام الصفقات.

[1] بأذن عبد القادر،مرجع سابق، ص ص: 25-27

المطلب الثاني: نظرية الوكالة

تنشأ علاقة الوكالة من خلال انفصال الملكية عن الإدارة وسلطة الرقابة واتخاذ القرار بحيث تعود أصول نظرية الى اعمال مجموعة من الرواد

الفرع الأول: تعريف نظرية الوكالة:

يعتبر(Berle et Means) من الأوائل من تناول فصل الملكية التسيير، ليتطرق بعدها كلا من (جانسن و ماكينغ jensen et macking) سنة 1976 لنظرية الوكالة بهذا المصطلح فعرفوها على أنها: تعاقد بين عدة أطراف و فيه المالك الأصيل(الموكل) يوكل أو يفوض أطراف أخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام بتفويض تصبح لهم سلطة القرار، فهي " عقد يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخص أخر(الوكيل أو المسير) من أجل القيام بأعمال باسمه مما يؤدي تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة إتخاذ القرار للوكيل ،كما وصفت نظرية الوكالة في الشركة بأنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية" و أن وجود المؤسسة يحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الإتفاقية وأن عقود الإستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد و وصف الغرض من نشاط المشاركة و بالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها[1].

الفرع الثاني: مميزات علاقة الوكالة[2]:

أ- تناظر العلاقة: الأصيل يفوض الوكيل فله حرية القرار فالمشكل الذي قد يواجهه الصيل مايجب فعله حتى يختار الوكيل القرار الأمثل.

ب-العلاقة ناشئة تلقائيا: نشأت هذه العلاقة من إستقلالية و تفكير الأفراد كل طرف يرى أن ما يجب أن يفعله يحقق منافع.

ت-العلاقات بين الأفراد جسدت بعقود يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية.

ث-سبب هذه العلاقات تعدد التحويلات الوكالية.

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص 3.

[2] Fateh debla ، **le system de gouvernance des entreprises nouvellement priyatesses** ، mémoire magister science économique ، alteriel étude de quelque cas 2007، p40.

الفرع الثالث: علاقة الوكالة بين أصحاب الوكالة[1]:

هذه علاقة بين مالك و مسير و مستخدم الذي قد يمثل في الكثير من الأحيان قاعدة هذه العلاقة فعلى المسير نقل هذه العلاقة فعلى المسيير نقل الوكالة إلى مستخدميه و محاولة ترسيخه لثقافة تنظيمية لديهم تجعلهم يبيعون نشاطهم بالعمل الذي يقوم به المسير ، و الذي طبقا يترتب عنه تكاليف وكالة خاصة في تحويله لهم كما يجب أن يوفر للمستخدمين ما هم محتاجين له من أجل تحقيق الهدف الجماعي ، فمثلا توفير الوسائل و الموارد التي تجعل المستخدم يبدع و بينى القيمة فبهذه الطريقة يتمكن المسير من إجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي قد تؤثر على قراره وتعرقل العلاقة بينه وبين الأصيل ، من خلال تحويل المسير لعلاقة الوكالة يتبين أنه قام بدور الوسيط بين المالك و المستخدم.

كما أن المؤسسة أطراف خارجيين لديهم مصالح مباشرة و غير مباشرة معهم ،فعلى هذا المسير أن يحسن التفاوض معهم في الوقت المناسب حتى نقلل التكاليف في النشاطات الإقتصادية التي تربطه معهم و تحقق أهداف إضافية ربما تكون غير متوقعة.

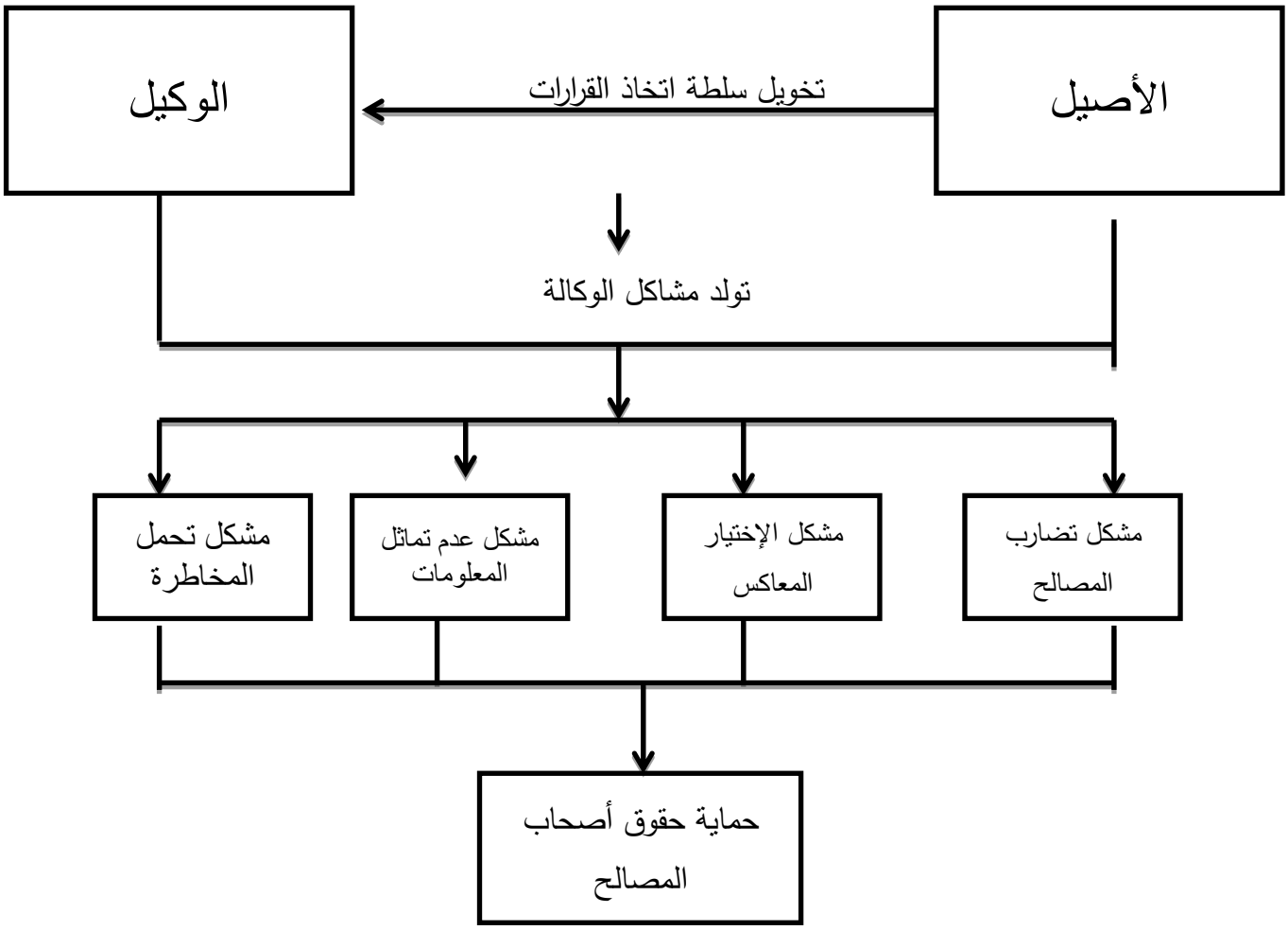
الفرع الرابع: مشاكل نظرية الوكالة

تعد نظرية الوكالة تعبير للعلاقات التعاقدية بين طرفين تتضارب أهدافهما و هما الرئيسي و العون، لذلك فهي تهدف إلى صياغة العلاقة بين هذين الطرفين بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في ثروة المالكين. و من خلال هذه العلاقة تنشا العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة كما سبق و أن ذكرنا سابقا، و الشكل الآتي يوضح ذلك[2]:

[1] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق،ص 03.

[2] غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، الاردن،_عمان ط1،2015، ص 24.

شكل (06): مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، الاردن،_عمان ط1 ،2015، ص 24.

يتضح من الشكل السابق أن مشاكل الوكالة تبدو واضحة، إذ من خلال علاقة العون مع الرئيسي سوف تنشئ علاقة تعاقدية و نتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشا مشاكل عدة سببها:

1- أن مجرد ربط أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف العون دون تحقيق مصالح الرئيسي.

2- عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الرئيسي أن يتابع تصرفات العون، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة.

الفرع الخامس: تكلفة الوكالة:

إذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الذاتية، فان عملية الانفصال تلك سوف تتسبب في وجود خلافات مما يؤدي إلى تحمل تكاليف وكالة، وتعمل هذه التكاليف على مراقبة المديرين وضبط تصرفاتهم اللا معقولة والانتهازية أحياناً أخرى، وتقرب التنظيم داخل المؤسسة من الفعالية، وتتمثل تكاليف الوكالة في:[1]

- تكاليف الإشراف: والتي يلتزم بها الأصيل من أجل تأمين الرقابة على نشاطات المديرين لكشف وإمكانية منع تصرفات في غير مصالحه، مثل تكاليف إنشاء مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام، وتكاليف إنشاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة.
- تكاليف الالتزام: تتعلق بالوكيل والموجهة لوظيفة تشكيل إنذار إيجابي للعمل وفق المصالح المحددة من طرف المساهمين مثل شراء الأسهم العادية للشركة من طرف المديرين بهدف وضع مصالحهم الشخصية في صف واحد مع مصالح المساهمين.
- الخسائر المتبقية من مصاريف متصلة بالأصيل والوكيل: والناتجة عن التعارض المستمر للمصالح بين المتعاقدين في علاقة الوكالة، كالتخصيص السيئ للموارد والاختيار الاستراتيجي غير الأمثل، والتي تدعى كذلك بتكاليف الفرصة البديلة.

المطلب الثالث: نظرية حقوق الملكية

في الواقع هي عبارة عن مجموعة من الحقوق التي تخول للشخص الشيء المملوك والتمتع به أو التخلص منه حسب ما يراه مناسبا.

و ترجع نظرية حقوق الملكية إلى كل من Alchain et Demetz سنة 1973

الفرع الأول: منطلقات النظرية[2]:

1. كل تبادل بين الأشخاص هو تداول لحقوق الملكية عن أشياء معنية .
2. حقوق الملكية تمنح الحق و السلطة لاستهلاك، أو الحصول على دخل، أو التنازل على السلع أو الأصول الخاضعة لهده الحقوق.
3. تبين نظرية حقوق الملكية كيفيات تأثير مختلف أشكال الملكية في آليات عمل الإقتصاد.

[1] بأذن عبد القادر، المرجع السابق، ص:23. 24.
[2] غضبان حسام الدين، مرجع السابق،ص 26.

4. تفوق الملكية الخاصة على الأشكال الأخرى للماكية.

الفرع الثاني: فرضيات النظرية[1]:

1. العقلانية الكاملة.
2. تعظيم المنافع.
3. المعلومة غير كاملة و تكاليف المعلومة ليست معدومة.
4. السوق هو المكان الذي تتجلى فيه تفضيلات الأشخاص.
5. سلوكات الأفراد تتأثر بالهياكل التي ترعرت فيها.

فحسب هذه النظرية ،المؤسسة هي مجموعة من الأصول غير البشرية و تميز أربع أنواع من المؤسسات هي:

1. المؤسسة الكلاسيكية.
2. المؤسسة العمومية.
3. المؤسسة المسيرة ذاتيا.
4. المؤسسات المغفلة الاسم: و هو الشكل المفضل لنظرية الوكالة.

الفرع الثالث: حقوق الملكية[2]:

1. حق الإستعمال Usus .
2. حق الاستافادة من دخل الأصل Fructus.
3. حق التنازل للغير Abusus.

تسمح هذه الحقوق بـ:

1. إمكانية الإستهلاك.
2. إمكانية الحصول على دخل.
3. إمكانية التنازل للغير.
4. قابلية القسمة.

كما تميز نظرية حقوق الملكية بين مجموعة من الملكيات[3]:

1. الملكية الخاصة.

---

[1] Fateh debla ، Ibid ، p40

[2] غضبان حسام الدين،مرجع سابق،ص 26

[3] مرجع نفسه،ص 27.

2. الملكية الجماعية: و تكون في شركات المساهمة.
3. الملكية العمومية: تكون في الشركات المملوكة للدولة.
4. الملكية التعاونية: تكون في الجمعيات.
5. الملكية المشتركة.
6. الملكية البلدية: تكون في المؤسسات التابعة للجماعات المحلية.

و تعرف نظرية حقوق الملكية تكاليف المعاملات بأنها: (تكاليف تبادل و فرض و احترام حقوق الملكية).

الفرع الرابع: مضمون النظرية

تأخذ نظرية حقوق الملكية أهميتها من خلال إعادة تخصيص حقوق الملكية بما يخدم مصلحة المؤسسة و يضمن فاع لية الأداء.

فبعدما إعتبرت المؤسسة في الفكر الكلاسيكي كوحدة غير قابلة للتقسيم وان الهدف الواحد والأوحد لها هو تعظيم ثورة المساهمين، برهن الكلاسكيون الجدد بان المؤسسة على العكس من ذلك من خلال كونها تجمع للعقود يربط كل من له علاقة بهذه المؤسسة والذين يهدفون إلى تحقيق منافع ليست دائما متعلقة بمصلحة المساهمين.

يشكل الخطر المعنوي في المؤسسة الناتج عن تخاذل أحد الأطراف و اعتماده على غيره في أداء مهامه السبب الرئيسي لضرورة وجود مراقب لمثل هذه السلوكات و يقترح DEMSETZ & ALCHIANأن يتم تحفيز هذا المراقب بإعطائه أجرا زائدا علاوة من اجل منع تواطؤه مع الأطراف المتقاعسة مع منحه سلطة على جزء من ممتلكات المؤسسة (أسهم) يصبح هذا المراقب (المسير) لديه سلطة التوظيف ، الفصل... و هكذا تحسن نظرية حقوق الملكية من أداء المؤسسة[1]

الفرع الخامس: علاقة نظرية حقوق الملكية بحوكمة المؤسسات

من خلال مبدأ إعادة تخصيص حقوق الملكية ، تطورت عملية تسيير المؤسسة لتصبح من خلال مسير يملك حصة في رأس المال (أجر + حصة من الربح) و هذا ما سمح للأخير بأن يتخذ قرارات ليس بالضرورة الأفضل من وجهة نظر المساهمين الملاك وهو ما يحمل الملاك تكلفتين: تتمثل الأولى في معرفة درجة

[1] نجوى بن عويد، **دور الحوكمة في تعزيز أداة المؤسسة المستدامة دراسة حالة مجمع صيدال مصنع قسنطينة** مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية تخصص مالية و حوكمة المؤسسات، جامعة محمد خبضر بسكرة، 2013/2012، ص ص 22-24.

الاختلاف بين القرارات المتخذة من طرف المسير والقرارات المتخذة من قبلهم، والثانية في تكلفة تحفيز للمسير من أجل اتخاذه للقرار الأفضل من وجهة نظر الملاك و توفر آليات الحوكمة سواء الداخلية (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي) أو خارجية (رقابة المالي، سوق المسيرين...) سبل رقابة جيدة و فعالة لتقويم سلوك المسير و قراراته بما يخدم مصالح الملاك و بقية الأطراف الآخذة[1].

المطلب الرابع: نظرية التجذر هناك

الفرع الأول: التجذر و الفعالية

تفسير علاقات السلطة القائمة بين الفاعلين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية، أصبح الشغل الشاغل مع تطور سلطة المساهمين في المؤسسة المعاصرة وأسلوب التمويل عن طريق اللاوساطة (الأسواق المالية)، هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من المواجهات والتحالفات بين شكلين من السلطة:

- ❖ سلطة الملكية ممثلة في المساهمين والملاك.
- ❖ سلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.

تفترض نظرية التجذر، أن الفاعلين في المؤسسة يطورون اِستراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمنظمة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمنظمة، حيث أن المديرين يتكونون من وكلاء ذو هيئة خاصة والذين يمكنهم اِستعمال موارد المؤسسة من أجل التجذر والرفع من قدراتهم وسلطتهم والحصول على مزايا أخرى (حرية النشاط الحماية أثناء العمل والمكافآت).

- ➢ وينتج تجذر المديرين كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجهة إليهم، حيث تعمل إستراتيجية التجذر كمرحلة أولى على تحييد الرقابة الداخلية (مجلس الإدارة، المساهمين والأجراء) ، وكمرحلة ثانية تحييد الرقابة الخارجية، حيث عرف كل من(أليكساندر و بيكيرو PEQUEROT et ALEXANDRE) سنة2000 إستراتيجية التجذر من جانب المديرين بأنها تهدف إلى رفع مساحة الحذر والإدراك باستعمال وسائل تحت تصرفهم مثل رأس المال البشري، لتحييد الرقابة والرفع من تبعية

[1] نجوى بن عويد، مرجع سابق ، ص 22-24.

مجموع شركاء المنشأة، عملية التجذر هذه تمر من خلال مجلس الإدارة الذي يتكون من المديرين الداخليين والخارجيين باعتبارهم من يقيم مشاريع الاستثمار المقترحة من طرف فريق الإدارة، وتوجيه إستراتيجية المؤسسة[1].

هناك ثلاثة معايير لتصنيف تجذر المديرين وهي[2]:

صنف جيرارد شارو (G.CHARREAUX) إستراتيجية تجذر المديرين وفق هذا المعيار إلى:

- التجذر المقابل للفعالية: ويقوم على التلاعب بالمعلومات والرقابة على الموارد، حيث تقوم إستراتيجية المدير على عدم التبعية لأصحاب رأس المال الخارجيين.
- التجذر المطابق للفعالية: والذي يمر من طريق الاستثمارات التي تخص المديرين.

الفرع الثاني: التجذر التنظيمي والسوقي: أقّر كوماز (P.Y.GOMEZ1996) بوجود صيغتين من هذا المعيار:

- التجذر التنظيمي: ويشتمل على حالات يوجه فيها المديرون الاستثمارات نحو الميادين التي يعرفونها جيدا، ويمكّنهم ذلك من وضع سياسة أجور مقبولة للمستخدمين.
- التجذر السوقي: ويعتبر أسلوب آخر لانتهازية المديرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية والتي تضم كل الشركاء الخارجيين للمنشأة.

الفرع الثالث: إستراتيجية التلاعب والتحييد:

- إستراتيجية التلاعب، والتي يعدها المديرون بهدف الرفع وِاستغلال عدم تماثل المعلومات التي تميز العلاقة بين المديرين وباقي شركاء المنشأة.
- إستراتيجية التحييد، وتركز على منطق العدول الناتج إما عن ضياع المزايا وإما عن ظهور تكاليف محظورة وغير مسموح بها، وتحتاج هذه الإستراتيجية إلى رقابة داخلية تفرض من قبل مجلس الإدارة، باقي أعضاء المجلس والأجراء.

[1]. بادن عبد القادر ،مرجع سابق،ص:28.

[2]. مرجع سابق، ص: 29.

خلاصة الفصل:

رغم تعدد تعاريفها فقد توصلنا إلى تعريف حوكمة المؤسسات على أنه كل القواعد و الميكانيزمات والممارسات التي تشكل في مجموعها نظاما تسييريا رقابيا يستهدف ضبط السلطات التقديرية لمسيري المؤسسة من جهة وتحديد علاقتهم بالأطراف الأخذة من جهة أخرى بغية تعظيم قيمة المؤسسة وضمان استمراريتها وتحقق الحوكمة فعاليتها من خلال تكريس أخلاقيات العمل داخل المؤسسة وعلى وجه الخصوص الشفافية ، الإفصاح والمسؤولية.

من خلال ما تم تقديمه في هذا الفصل من عرض وإبراز الإطار النظري لحوكمة الشركات وعرض مختلف الجوانب المتعلقة بالحوكمة من مبادئ وآليات وأبعاد نستنتج أن لتطبيق حوكمة الشركات آثار إيجابية نذكر منها:

- رفع مستوى الأداء للشركات ومن ثم التقدم والنمو الاقتصادي والتنمية للدولة.
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية وضمان تدفق الأموال المحلية والدولية.
- الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية مما يزيد من اعتماد المستثمرين لاتخاذ القرار.
- اكتشاف ظاهرة الفساد المالي والإداري والقضاء عليه ودعم القدرات التنافسية للاقتصاد.

الفصل الثانـي:

لمحة حول الخزينـة العموميـة

تمهيد:

تعتبر الخزينة العمومية أهم منشأة مالية مكلفة بتسيير مالية الدولة، يقع على عاتقها عبء تسجيل العمليات المالية وذالك عن طريق تحصيل الموارد المالية لإنفاقها في مختلف الميادين الإقتصادية والإجتماعية... فمن بين المداخيل التي تدعم الخزينة هي الجباية العادية والتي تتضمن انواع مختلفة منها الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

كما أن الميزانية أصبحت من أهم الموضوعات التي تعنى بها المالية العامة، فهي تتطلب الدقة والعناية الكبيرتين عند تحضيرها، وعليها يتوقف نجاح نشاط الدولة الإقتصادي، ومن ثم تستطيع الخزينة القيام بمختلف المهام المكلفة بها من أجل تسيير أجهزة الدولة وأنشطتها المالية.

و لتوضيح موضوعنا أكثر قسمنا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول الخزينة العمومية

المبحث الثاني: الميزانية العامة.

المبحث الثالث: الحوكمة في الخزينة العمومية

المبحث الأول: عموميات حول الخزينة العمومية

نتطرق في هذا المبحث على تطور التاريخي لخزينة العمومية ومفهومها و أهم خصائصها و مهامها و عملياتها

المطلب الأول:التطور التاريخي و مفهوم الخزينة العمومية. نقوم في هذا المطلب بالتعرف على نشاة ومفهوم الخزينة العمومية

الفـرع الأول: التطـور التـاريخي الخزينـة العموميـة: مـرت نشـأة الخزينـة العموميـة فـي الجزائـر أربـع مراحل تمثلت في يلي[1]:

المرحلة الأولى: الخزينة صندوق ودائع 1962-1966:

يمكن أن تمثل الخزينة بصندوق ودائع لحساب مراسلين ذوي صيغة بنكية مع ميزة أن تسيير الخزينة لحساب هؤلاء الزبائن تعتبر واجبا وليس اختياريا وبالتالي يلعبون دورا هاما في مشاكل الخزينة حيث عرفت هذه المرحلة نظام موسع وشامل فقد شملت معظم الوكلاء الاقتصاديين الماليين وغير الماليين باستثناء البنوك الخاصة الأجنبية وكل التعاونيات العامة.

المرحلة الثانية: تكوين النظام المصرفي الجزائري وتحقيق الضغط المالي عليها 1966-1970:

تزامنت هذه المرحلة مع ظهور أول بنك وطني وهو البنك الجزائري BNA في 8 جوان 1966 وظهور هذه المؤسسة المالية الجديدة أدى تقليص إطار عمل الخزينة إذ باعتبارها بنك وطني لابد عليها من توفير التمويل للأجل القصير للقطاع الزراعي الصناعي والتجاري الذي كان يعتمد قبل ظهور BNA في جزء كبير على قروض الخزينة العامة. وهكذا فان نظام الخزينة العمومية يرجع إلى شكله الأصلي لسنة 1963 مع حدود مراسليه(ميزانية ملحقة ، مؤسسات عمومية ذات طابع إداري، جماعات محلية....).

المرحلة الثالثة: سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية ودائرتها العامة 1971-1987:

تزامنت هذه بالمخطط الرباعي الأول في إصلاحات تمويل الاستثمارات لسنة 1971 مع تكوين خاص لرأسمال بحوالي 25 مليار دينار جزائري، أمام ضرورة تحديد التمويل النقدي انشات الخزينة العامة نظام تداول الادخار هذا النظام يسمح لها بتجميع مصادر مالية ضرورية لمراحل التراكم ومن جهة اخرى تداول الادخار مؤسسات سمح بتطبيق المبدأ الخاص بتحويل الاستثمارات المنتجة بمصادر طويلة الأجل الذي يجنب ضغوطات

[1] بخراز يعدل فريدة، **تقنيات وسياسات التسيير المصرفي**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ص ص 86، 87.

التضخمية، إذن هذه التحويلات العميقة التي ستعرفها الخزينة من نظام بسيط لمجموع الودائع تحت الطلب ستتحول إلى نظام تجميع وتداول الادخار.

جاء في المادة 7 من المرسوم رقم 70-93 ل 31 ديسمبر 1970 الحامل لقانون المالية لسنة 1971 " أن تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية يجب تحقيقها بقروض طويلة الأجل ممنوحة على أساس مصادر الادخار المجمعة من طرف الخزينة " وبهذا فالخزينة ستوفر تداول جزء كبير من الادخار الوطني بتوسيع نشاطها عن طريق إدماج متعاملين جدد وتحديد علاقات جديدة مع المتعاملين التقليدين[1].

المرحلة الرابعة: انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكية 1987- إلى يومنا هذا:

1. وهنا أصبحت الخزينة العامة نظاما قائما بذاته لديه قوانين ومراسيم تحكمه وتعتبر كهيئة مالية لتحصيل الإيرادات وتغطية النفقات[2].

الفرع الثاني:مفهوم الخزينة العمومية

تعريف1_: -: الخزينة هي أداة لتطبيق الميزانية فهي التي تعطي التصريحات التي تبين مدا خيل الدولة، وتبين التزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية كما تعمل الخزينة على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية بالإضافة إلى ذلك تلعب الخزينة دور المسير للدين العمومي فيه ،تتعامل مع الإدارات العامة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية[3].

تعريف2-: و هي"الخزينة هي تلك الهيئة التي تتحكم في التدفقات النقدية"[4].

تعريف3-:"حسابات الدولة التي تسجل وارداتها كالضرائب، وغيرها ومصروفاتها كالرواتب وغيرها، ويطلق الاسم أيضا على الجهة المكلفة بمسك تلك الحسابات".[5]

تعريف 4-: الخزينة هي أداة لتطبيق الميزانية فهي التي تعطي التصريحات التي تبين مداخيل الدولة، وتبين التزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحصيلها للموارد الضريبية كما تعمل الخزينة على تأمين دفع النفقات

[1] بخراز يعدل فريدة، مرجع سابق، ص:87.

[2] نفس المرجع، ص: 87.

[3] Jean Marchel avec la contibution de huette duran monnaie et cidit 3eme edition . Monnaie et cidit CUAS 1967 . Paris . p:201

[4] Paul marie gaudemet : finances publiques . politique . financier. budget et trésor. Editeur : L.G.D.J 1997 .p 475.

[5] بغدادي علاء الدين، **فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وأثرها على الخزينة العمومية**، دراسة حالة مدرية الضرائب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010-2009، ص 9.

المحددة في قوانين المالية بالإضافة إلى ذلك تلعب الخزينة دور المسير للدين العمومي فه تتعامل مع الإدارات العامة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية[1].

تعريف 5-: أما طبقا للسياسات الاقتصادية فتعرف الخزينة العمومية اصطحاب أنها " تشكل حسابات الدولة التي تسجل إيراداتها كالضرائب و نفقاتها كالرواتب"[2].

كما نستنتج من خلال التعاريف :الخزينة العمومية صراف و ممول للدولة وهي مصلحة من مصالح الدولة التي تضمن تحقيق أكبر التوازنات النقدية و المالية و هذا بإجراء عمليات الصندوق (الخزينة)، بنك الدولة ، والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العمومية من خلال ممارسة النشاطات الرقابية و التمويل و التحريك فيما يتعلق بالاقتصاد والمالية.

المطلب الثاني : خصائص الخزينة .

يوجد خصائص تتميز بها الخزينة العمومية عن غيرها.

الفرع الأول : حسابات الخزينة .

من ضمن العمليات التي تقوم بها الخزينة هي العمليات ذات الطابع المؤقت و المدرجة في الحسابات الخاصة خارج الميزانية، وان هذه الحسابات تملكها الخزينة العامة و تسجل فيها دخول و خروج أموال من وإلى الخزينة، فأحيانا تخرج من الخزينة مبالغ لا تعد إنفاقا بالمعنى الصحيح، و بالعكس تدخل إلى الخزينة أموالا لا تعد إيرادا بالمعنى الصحيح[3]

وهنا يمكن تقديم ثلاث مبررات لوجود حسابات الخزينة وهي[4]:

1. تجري بعض العمليات المؤقتة التي ليس لها طابع نهائي ، في إطار الحسابات الخاصة للخزينة باعتبارها إجراء مرن للمحاسبة، حيث كثيرا ما تمنح الدولة للمنظمات العامة أو شبه عامة قروضا و تسبيقات تمثل نفقات مؤقتة، كونها سوف تسدد بعد مرور بعض الوقت.
2. تمثل الحسابات الخاصة صيغة عملية تسمح لمخالفة القواعد العامة للمحاسبة العمومية من أجل تسجيل العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري المحققة بصفة استثنائية، من طرف المصالح العمومية.

[1] Jean Marchel .Previous reference. p:201

[2] حسين الصغير ، **دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية**، دار محمدية العامة، الجزائر، 2001، ص 160 .

[3] القانون رقم 17/84 المؤرخ في :07/07 / 1984 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 48.

[4] حسين الصغير، نفس المرجع، ص 113.

3. تسمح الحسابات الخاصة للخزينة باستخراج من كتلة الموازنة العامة نتائج نشاط عمومي مخصص عندما يتعذر استخدام إجراءات الميزانية الملحقة.

ويؤخذ على نظام الحسابات الخاصة للخزينة من الناحية السياسية أنه يضعف من رقابة البرلمان على المبالغ المقرر إنفاقها إذا كانت ستعرض عليه، ذلك أن هذه الحسابات تعرض على البرلمان على أساس أن هذه المبالغ ستخرج من الخزينة العامة بصفة مؤقتة ثم لا تلبث أن تعود إليها، و لذا تكتفي السلطة التشريعية بإقرار الموضوع من حيث المبدأ دون بحث مقدار النفقة أو تفصيلاتها، ثم يحدث بعد ذلك ألا يتحقق استرداد المبالغ التي صرفت فتصبح السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع و تضطر إلى إدراج هذه المبالغ الميزانية العامة للدولة.

وتنص المادة 48 من القانون17-84 المؤرخ في7يوليو1984المتعلق بقوانين المالية،المعدل و المتمم ، على أنه لا يجوز فتح الحسابات للخزينة إلا بموجب قانون المالية.

الفرع الثاني: أنواع حسابات الخزينة: يحتوي إلا على الأصناف الآتية:

1. الحسابات التجارية،
2. حسابات التخصيص الخاص،
3. حسابات التسبيقات،
4. حسابات القروض،
5. حسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية،

يمكن أن تفتح حسابات المساهمة و السندات بواسطة تعليمة من الوزير المكلف بالمالية. و تبين بدقة كيفيات فتح الحسابات و سيرها عن طريق التنظيم.

1-تدرج في **الحسابات التجارية:** من حيث الإيرادات و النفقات هي المبالغ المخصصة لتنفيذ عمليات ذات طابع صناعي أو تجاري تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة، بصفة استثنائية"فهي إذن عمليات مطابقة لنشاط المصالح المماثلة في المؤسسات و تكتسي تقديرات النفقات للحسابات التجارية طابعا تقييميا، و يحدد قانون المالية سنويا المبلغ الذي يمكن ضمن حدوده دفع النفقات المتعلقة بالعمليات المناسبة لما تتجاوز هذه النفقات المبالغ المحصلة"[1] فعلا بالنسبة لمجمل الحسابات التجارية، ومن الحسابات التجارية نورد ما يلي:

أكثر **الحسابات التجارية** شيوعا هو حساب رقم 004-301 الذي أنشئ بموجب قانون المالية لسنة 1982 والذي يصف عمليات شراء و بيع السيارات و العجلات المطاطية من قبل إدارة أملاك الدولة[2].

[1] القانون رقم 84/17،مرجع سابق ، المادة 54.

[2] القانون رقم 82/14 المؤرخ في :1982/12/30 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 22.

يفتح في جداول حسابات الخزينة، حساب تجاري تحت رقم 301—010 و يعد هذا الحساب لضبط حساب العمليات الخاصة بتسيير حظائر الولايات[1].

لقد تكفل قانون المالية لسنة 1995 بفتح حسابين تجاريين حيث تم الإشارة إليهما في قانون المالية لسنة1982 بنفس الأرقام و بعناوين أقل دقة و هما301 –005 :حظائر عتاد مديريات الأشغال العمومية بدل حظيرة العتاد التابع لمديريات الأشغال العمومية، 301–006 حظائر عتاد مديريات الري بدل حظيرة عتاد الري.

2_حسابات التخصيص الخاص: هي العمليات الممولة بواسطة الموارد الخاصة على إثر إصدار حكم في قانون المالية[2]، وممكن أن تتم موارد حساب التخصيص الخاص بحصة مسجلة في الميزانية العامة للدولة ضمن الحدود المبينة في قانون المالية، و تحدد العمليات المحققة على حسابات التخصيص الخاص و ترخص و تنفذ حسب نفس الشروط عمليات الميزانية العامة للدولة، و لا ينبغي أن تتجاوز مجموع النفقات مجموع الإيرادات في حساب التخصيص الخاص باستثناء ما قدر مسبقا من طرف قانون المالية و في حدود المبلغ المسموح به، و تحديد نفقات و إيرادات هذه الحسابات بموجب قائمة[3] ،و من الحسابات المسجلة في حسابات التخصيص الخاص نذكر ما يلي:

- الحساب رقم 302–087 بعنوان "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" والذي يسمح بقيد في باب الإيرادات تخصيصات ميزانية الدولة، وحاصل الرسوم الخاصة بالمؤسسة بموجب قانون المالية، و جزء من حساب التخصيص الخاص، و جميع الموارد و المساهمات الأخرى، و في باب النفقات تمويل عمليات دعم تشغيل الشباب ، و الضمانات الممنوحة للبنوك أو المؤسسات المالية، و مصاريف التسيير الخاصة[4].

- الحساب رقم 302–058 بعنوان " تسيير التكوين بالخارج" و الذي يسمح بالقيد في جانب الإيرادات، إعتمادات التكوين بالخارج و حاصل المدفوعات التي تقوم بها الهيئات العمومية
وفي باب النفقات دفع المنح و تكملتها، و بصفة عامة مصاريف التكوين بالخارج[5].
- الحساب رقم:302–102 بعنوان "صندوق ترقية التنافسية الصناعية" تقيد في باب الإيرادات تخصيصات الميزانية ،التمويلات الخارجية، البحث، التنمية والصادرات ،... الخ، وفي باب النفقات تتضمن النفقات السنوية التي تهدف إلى ترقية التنافسية الصناعية.

[1] القانون رقم: 72/68 المؤرخ في:1972/12/29 المتعلق بقوانين المالية، المادة 19
[2] القانون رقم 82/14 المؤرخ في :1982/12/30 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 56.
[3] القانون رقم 99/11 المؤرخ في:1999/12/23 المتعلق بقوانين المالية،المادة 89.
[4] القانون رقم 96/14 المؤرخ في :1996/07/24 المتعلق بقوانين المالية ، المادة 16.
[5] القانون رقم 2000/02 المؤرخ في:2000/05/27 المتعلق بقوانين المالية، المادة 10.

- الحساب رقم: 302-103بعنوان "صندوق ضبط الموارد" والذي يسمح بتقييد الفوائض غير الجبائية الناتجة عن مستوى أعلى لأسعار المحروقات عن تلك المتوقعة ضمن قانون المالية في باب الإيرادات، وفي باب النفقات ضبط نفقات الميزانية و تخصيص الدين العمومي.

3 **حسابات التسبيقات:** عمليات منح التسبيقات أو تسديدها التي يرخص للخزينة العمومية بمنحها في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض. و يجب فتح حساب متميز للتسبيقات لكل مدين أو صنف من المدينين[1] ،و قد أوردت قوانين المالية عدة نماذج لاستخدام حسابات التسبيقات و منها:

- ❖ يفتح في حساب الخزينة حساب خاص رقم 303-510 عنوانه "تسبيقات لتمويل برامج الاستثمار في طور الانجاز" للمؤسسات و الهيئات العمومية و المستحق تسديدها بدفع الالتزامات[2].
- ❖ يخصم من حساب النتائج للخزينة الرصيد المتبقي استحقاقه بصدد التسبيق الذي دفعته الخزينة العمومية للصندوق العام للتقاعد و المقيدة في الحساب بعنوان "التسبيقات بدون فوائد لصالح النفقات المختلفة [3].
- ❖ يخصم من حساب النتائج للخزينة مبلغ السفتجة الممنوح من طرف الخزينة للجنة الوطنية المكلفة بتنظيم احتفالات أول نوفمبر و المقيدة بحساب تحت عنوان "تسبيقات بدون فوائد لصالح النفقات المختلفة".

4 **حسابات القرض:** القروض الممنوحة من طرف الدولة في حدود الاعتمادات المفتوحة لهذا الغرض:

- ➢ إما في إطار عمليات جديدة،
- ➢ أو في إطار تدعيم التسبيقة.

وخلافا لحسابات التسبيقات فإنه تكون القروض من طرف الخزينة منتجة لفوائد، ما لم تنص أحكام قانون المالية على خلاف ذلك[4]،هذه القروض عادة ما تمنحها الدولة لمدة تزيد عن الأربع سنوات و أهمها تلك المتعلقة بالقروض للحكومات الأجنبية.

ومن حسابات القروض نذكر ما يلي:

- ❖ حساب رقم 304-007 عنوانه " القروض الخاصة بالصندوق الوطني للتوفير و الاحتياط" حيث يخصص لتدوين القروض الممنوحة لهذا الصندوق من أجل تمويل الاستثمارات المخططة.
- ❖ حساب رقم 304-210 عنوانه " القروض الخاصة بالبنك الوطني الجزائري" حيث يخصص لتمويل القروض الممنوحة لهذا البنك من أجل تمويل الاستثمارات المخططة كذلك.
- ❖ حساب رقم 304-020 عنوانه "القروض الخاصة بالجماعات المحلية" يقصد تمويل إستغلال حيث المبلغ الذي يمكن دفعه لا يمكن أن يتجاوز10000000دج[5].

[1]القانون رقم 2000/02 المؤرخ في:2000/05/27 المتعلق بقوانين المالية، المادة 58.

[2]القانون رقم 99/16 المؤرخ في:1999/08/07 المتعلق بقوانين المالية، المادة 88.

[3]القانون رقم 89/26 المؤرخ في:1989/12/31 المتعلق بقوانين المالية، المادة 116.

[4]القانون رقم 89/26 المؤرخ في:1989/12/31 المتعلق بقوانين المالية، المادة59.

[5]القانون رقم 71/86 المؤرخ في:1971/12/31 ،المتعلق بقوانين المالية، المادة 27.

❖ حساب رقم 304-410 عنوانه "القروض الخاصة لتمويل الاستثمارات المخططة للوحدات الاقتصادية المحلية" ويمثل القروض الممنوحة لتمويل الاستثمارات المخططة للوحدات الاقتصادية المحلية[1].

تدرج العمليات المنجزة تطبيقا للاتفاقيات الدولية المصادق عليها قانونا.

المطلب الثالث : وظائف الخزينة العمومية .

نستطيع حصر وظائف الخزينة العمومية فيمايلي[2] :

الفرع الأول: وظيفة أمين صندوق الدولة :

تحقق الخزينة عمليات ترصيد الإيرادات و دفع نفقات الدولة ،و يمكن ذلك من طرف المدراء و المسيرين و هم الآمر بالصرف للإدارة العمومية نسبة للقانون العام و لا سيما المحاسبة العمومية ، هذه العمليات هي مجموع القواعد القانونية، و المحاسبية التي تسيير المالية العامة و تتمثل هذه العمليات في استرجاع ما يخص الإيرادات و الدفع فيما يخص النفقات و تنبثق من الخزينة عمليات أخرى تتمثل في حركات مالية تقوم بها في أي وقت و عبر التراب الوطني و التي يمكن تلخيصها أساسا في تسيير الأموال الجاهزة حتى يمكنها تلبية حاجيات السيولة لدفع النفقات و التخلص من فائض الأموال في حالة فائض سيولة لدى المحاسبين العموميين.

لكن في فترة تنفيذ قانون المالية للسنة و تغطية مصاريف الدولة الترصيد لا يتم في نفس الوقت مع دفع النفقات و قد يتم الدفع في الأشهر الأولى أو الأخيرة للسنة ، فالموارد المحققة لا يمكن أن تتحملها .

هذا الفارق يفسر من خلال إرادة الإدارة في استهلاك القروض غير المؤجلة من سنة لأخرى خلال الأشهر الثلاثة الأولى من العام الجديد حين تلك النفقات.

الفرع الثاني: وظيفة مصرفي الدولة : الخزينة كونها مؤسسة مالية للدولة إلا أنها تحقق نشاط بنكي بأتم معنى الكلمة و تتمتع بمحفظة مكونة من إيداعات العديد من الممولين، هؤلاء الممولين يتمثلون في هيئات مصالح و خواص عليهم بإيداع أموالهم بموجب القانون عند المحاسبين العموميين للخزينة.

الفرع الثالث: وظيفة الوصايا التقنية : تقوم الخزينة بنوع من الوصايا التقنية على المؤسسات المالية أي البنوك، شركات التأمين، صناديق الضمان الاجتماعي و تعمل كذلك على الوصاية على المشاريع العمومية الاقتصادية الموجودة منذ زمن أو حديثة النشأة التي جاءت عن نتيجة الإصلاحات الاقتصادية الجديدة هذه الوظيفة ليست بمعنى الكلمة في حين تتميز أيضا بوظيفة الحراسة و المراقبة و في هذا الصدد فالخزينة تقوم بالإشراف و التنظيم و إجراء عمليات تقييميه و تحليلية كما تتراوح التصحيحات و التعديلات الضرورية لمشاريعها و مؤسساتها

[1] القانون رقم:85/09 المؤرخ في: 1985/12/26،المتعلق بقوانين المالية، المادة 13.

[2] حسين الصغير ، مرجع سابق ، ص : 140

الفرع الرابع: معالجة الاختلالات المؤقتة : في حالة ما إذا وقع عجز في الخزينة أو عدم توازن بين الإرادات و النفقات الموجودة في الميزانية و تتكلف الخزينة بتغطية هذا عجز باللجوء إلى:

1. **الأموال المودعة في الخزينة :**

تتلقى الخزينة الأموال السائلة من مرفق البريد و المواصلات أي البنود و من الهيئات ذات الميزانيات ، ومن الملحقة لها و الجماعات المحلية

بصفة عامة CCP المكتتبة بها في الحساب الجاري البريدي و هذا بحسب قانون المحاسبة العمومية سنة 1793 الذي ألزم كل الهيئات العمومية بوضع رصيدها في الخزينة العمومية .

2. **أذونات الخزينة :**

هي قروض قصيرة أجل و يصلح إيداع هذه السندات لحصول الخزينة على السيولة النقدية حيث إن هذه الأذونات تودع إلا على المدى المتجمد الذي تودع سنداته على المدى الطويل ، و لا توجد في الجزائر سوى سندات الخزينة التي تصدر تحت حسابات جارية .

3. **سلف بنك الإيداع:**

بنك الإيداع هو بنك الجزائري أي البنك المركزي السابق و هو بنك ينفرد بمهمة طبع النقود بتفويض الدولة ،و تتمثل عملية منح سلف إلى الخزينة في أن بنك الجزائر يقوم بطبع نقود جديدة لصالح الخزينة . و يجدر بنا أن ننوه إلى أن هذه العملية تلجأ إليها الدولة في حالة ما إذا لم تنجح العمليتين السابقتين في تغطية العجز باعتبار أن طبع النقود بدون زيادة في الدخل القومي يؤدي إلى التضخم نقدي ، وهذا الأخير إذا لم يتحكم فيه يؤدي إلى أزمة اقتصادية .

الفرع الخامس: الخزينة بصفتها صراف الدولة : إن دور الخزينة هو تنفيذ عمليات الميزانية المتعلقة بقوانين المالية أي تحصيل الإيرادات و تنفيذ النفقات بالإضافة إلى عمليات الحسابات الخاصة، وكذا إبرام القروض مع الجمهور، كما تتكفل بإقرار التوازن الحسابي المستمر في الخزانة المركزية و الخزانات الولائية (لأن الخزينة تملك إيرادات و نفقات مؤقتة) و ذلك لأن الإيرادات المتوقعة في الميزانية لا تتطابق مع النفقات في الزمان بمعنى أنه بالرغم إن إيرادات الخزينة المؤقتة هي أصلا إيرادات الميزانية العامة و ذلك حسب المادة 11 من قانون 84 – 17 هذه الإيرادات متمثلة في :

- إيرادات ذات الطابع الجبائي ،
- تعويضات الخدمات ،
- التعويضات لرأس المال بالأثمان و التسبيقات،
- مختلف حواصل الميزانية،
- إيرادات الشركات المالية للدولة .

وتقسم العمليات المسموح بها في الخزينة العمومية إلى أربع مجموعات و هي[1]:

1- العمليات ذات الطابع النهائي و التي تأتي في الميزانية العامة و الميزانيات الملحقة و الحسابات الخاصة .

2- العمليات ذات الطابع المؤقت و المدرجة في الميزانية العامة و الميزانيات الملحقة و الحسابات الخاصة .

3- العمليات المنفذة برأسمال و الخاصة بالدين العمومي على المدى الطويل و المتوسط .

4- عمليات الخزانة و تحتوي من جهة على إصدار و استهلاك القروض ذات المدى القصير و من جهة أخرى تحتوي على ودائع المتعاملين مع الخزينة.

و مما سبق يتضح لنا أن الخزينة تقوم بالعمليات الخاصة بالميزانية العامة و تلك المتعلقة بالخزينة بصفتها مؤسسة مالية مصرفية.

[1] حسين الصغير ، مرجع سابق، ص130.

المبحث الثاني : الميزانية العامة

كانت الأمم و الحضارات القديمة تقوم بجباية أموال و تنفقها دون أن تتبع ،وبدأت عملية ضبط أجزاء الموازنة العامة و هي الإيرادات و من ثم النفقات في بريطانيا سنة 1733 إذ بدأ البرلمان البريطاني يراقب السلطة التنفيذية في جباية الضرائب و يطلب منها أن تحصل على اعتماد مسبق للإيرادات دون أن تدخل في عملية الإنفاق العام بقي هذا الوضع لفترة طويلة و بعدها طلب البرلمان من السلطة التنفيذية أن تحصل على اعتماد للنفقات العامة و امتد العمل بهذا المبدأ فترة طويلة من الزمن إلى أن أصبح البرلمان يعتمد الإيرادات العامة و النفقات العامة مجتمعة و بشكل دوري ، ومن هذا ظهر الشكل العلمي الأكاديمي و العلمي لموازنة العامة التي تطبق وقتنا الحالي و التي سندرسها في هذا المبحث وفق المطالب التالية :

- الميزانية العامة و خصائصها،
- مبادئ الميزانية العامة و أنواعها،
- تعريف النفقات و الإرادات العامة.

المطلب الأول : الميزانية العامة و خصائصها :

الميزانية العامة هي تقدير لنفقات الدولة و إيراداتها خلال مدة مقبلة ،فيه تعرض النشاط الاقتصادي الذي ستقوم الدولة بتحقيقه و تبحث في وسائل تمويل هذا النشاط بإيجاز و هي تتضمن خطة عمل الحكومة تحقيقا أهداف المجتمع خلال مدة محددة .

الفرع الأول : مفهوم الميزانية العامة:

ونوضح مفهوم الميزانية العامة من خلال بعض التعريفات نذكرها في النقاط التالية :

- الميزانية العامة وثيقة هامة مصادق عليها من طرف البرلمان تهدف إلى تقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة ، و الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة [1].
- الميزانية العامة هي تتشكل من إيرادات و النفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية و الموزعة وفق الأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها[2].
- الميزانية العامة هي ليست فقط أداة محاسبية تبن الإيرادات و النفقات المستقبلية ، بل هي أيضا وثيقة الصلة بالاقتصاد و وسيلة الدولة في تحقيق أهدافها

[1] محمد عباس محرزي ، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، 383 .

[2] حسن العزباوي ، وجلال بشير ، **أصول المالية العامة** ، مطبعة منجي،ط 2 ، الجيزة ،سنة 2008 ، ص ،320 .

الفرع الثاني : خصائص الميزانية العامة:

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص مجموعة من الميزات التي تعطي للميزانية العامة طبعة منفردة و تخصصها عن باقي عناصر المالية العامة لدول ندرج هذه الميزات تحت الخصائص التالية[1] :

1. **الصفة التقديرية لإيرادات الدولة و نفقاتها** : يعني أن الموازنة العامة ليست فقط أرقام إجمالية للإيرادات و النفقات العامة أرقام مالية لبنود هذه الإيرادات و النفقات ، بل توضيح مفصل لمصادر الإيرادات و أوجه الإنفاق فيجب أن تحتوي الميزانية على جميع المصادر للحصول على المال العام من الضرائب و القروض و الرسوم ..الخ .

2. **وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية** : من الناحية الدستورية لا يعتبر تقدير الإيرادات و النفقات العامة موازنة إلا بعد اعتمادها من السلطة التشريعية و هي المجالس النيابية في أنظمة الديمقراطية ،أما قبل هذا الإجراء فيطلق عليها (بمشروع الميزانية) و بعد تصديق السلطة التشريعية المختصة تصبح في حكم القانون.

وهذا من حيث الشكل فقط إذ تعتمدها السلطة التشريعية و هي التي تصدر القوانين إلا أنها تعتبر قانونا من حيث الموضوع لأن القانون بهذا المعنى ينطوي على قواعد دائمة .

3. **تعبير مالي عن أهداف المجتمع** : الميزانية هي وسيلة حكومية لتحقيق برامج العمل التي تعتزم تنفيذه ، أي لأصبحت الايطار الذي يوضح اختيار الحكومة و أهدافها و وسائل الوصول إلى تلك الأهداف، فالأهداف الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و المالية يمكن الوصول إليها و تحقيقها من خلال الموازنة العامة .

4. **تعبير عن خطة عمل مالية لفترة زمنية دائمة:** وجرت العادة على أن تكون هذه الفترة محددة بسنة و قد يحدث في بعض الأحيان أن تكون أقل أو أكثر من سنة، و ذلك في حالة إرادة تغيير موعد بدء السنة المالية.

المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة.

للميزانية العامة أهمية كبيرة و قواعد تحكمها يتعين على السلطة التنفيذية و هي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية و التي صارت من البديهيات في علم المالية العامة و تتمثل هذه المبادئ الأربعة التالية فيما يلي : السنوية ،الوحدة ، العمومية ، توازن الميزانية ويمكن شرحها باختصار فيما يلي[2].

[1] حسين مصطفى حسين ، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4،1992، ص:75 .

[2] طارق الحاج ، **المالية العامة**، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، ط1 ، 1999، ص ص: 160-169 .

الفرع الأول: مبدأ السنوية :

المدة التي تعمل فيها الموازنة العامة هي سنة مالية ، و بموافقة السلطة التشريعية ، ففي بداية كل سنة تقدم السلطة التنفيذية مشروع الموازنة العامة للسلطة التشريعية كي تقره لسنة مالية واحدة فقط و ذلك حتى يبقى دور السلطة التشريعية السياسي ممثلا أمام السلطة التنفيذية و حتى يكون لها دور بمبدأ المشاركة في الحكم ، كما أن تحديد الفترة بنسبة تنسجم مع حسابات الأفراد و المؤسسات التي تبين الأرباح و الخسائر في نهاية كل سنة مالية ، و ليس شرطا أن تتوافق السنة المالية للموازنة مع السنة العادية.

- **طريقة حساب الخزانة:** ينظر إلى الميزانية باعتبارها حساب الخزانة حيث تكون وجهة النظر المالية هي الغالبة ، حيث يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس ما أنفق و ما حصل فعلا خلال هذه السنة بغض النظر عن تاريخ نشأة إلتزام الدولة بالدفع أو تاريخ حقها في التحصيل.
- **طريقة التسوية** : فانه يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي إلتزمت الحكومة بدفعها حتى و لو لم تدفع فعلا خلال السنة المالية القائمة ، والمبالغ التي نشأ حقها في تحصيلها حتى و لو لم تحصل فعلا خلال هذه السنة.

الفرع الثاني: مبدأ الوحدة:

تدرج جميع الإيرادات العامة و النفقات العامة في وثيقة واحدة ، حتى يتسنى للسلطة التشريعية ،و لكل من يطلع على موازنة الدولة التعرف و بسرعة على أهداف الدولة المستقبلية و على بنود الإيرادات و النفقات في وقت واحد، و في نهاية الأمر يظهر ان كانت الموازنة متوازنة أم بها عجز أو فائض و ما هو المركز المالي الحقيقي للدولة .إن هذا المبدأ يساعد أيضا في عملية الرقابة على المال العام ، و بالتالي سهولة اكتشاف الانحرافات و الاختلاسات و المحاسبة عليها.

الفرع الثالث: مبدأ العمومية[1]:

يقضي هذا المبدأ بإظهار كافة الإيرادات و كافة المصروفات مهما كان حجمها بحيث يتضح جليا جميع عناصر المصروفات دون أن تتم مقاصة بين المصروفات و الإيرادات و إظهار الرصيد المعبر عن المصروفات ، و كانت قديما تتبع في معظم الدول حيث كانت تتبع أسلوب الناتج الصاف .

ويدافع أنصار مبدأ الناتج الصافي على أن هذه الطريقة تعطي صورة واضحة عن نتيجة نشاط الوحدة الإدارية أو المصلحة ، إن كانت إيراد أو إنفاق بالنسبة للدولة ، و يوجهون النقد لمبدأ العمومية بأنه يلزم كل وحدة أو مصلحة بأن تدرج في كل ميزانية تفاصيل ليست من الأهمية بمكان و لاسيما أنه قد سبق ذكرها في السنوات السابقة .

[1] حسين مصطفى حسين ، مرجع سابق ،ص 77.

الفرع الرابع: مبدأ عدم التخصيص:

لا يجوز أن تخصص بعض الإيرادات بعينها لنفقة عامة فمثلا لا يجوز تخصص ضريبة الدخل لبناء مدرسة حكومية فالذي يحصل أن تصب جميع الإيرادات العامة مهما كان نوعها في خزينة الدولة و أن ينفق من خزينة الدولة .

في بعض الحالات قد يكون استثناء لهذا المبدأ خاصة وقت الحروب إذ تخصص جميع موارد الدولة للعمل الحربي أو في حالات الكوارث الطبيعية مثل الزلزال و البراكين إذ تخصص الأموال العامة لمعالجة آثارها ، لكن الاستثناء لا يؤخذ به و نحن نتكلم عن مبدأ يجب أن يطبق في الحالات الطبيعية.

الفرع الخامس: مبدأ التوازن[1]:

مبدأ توازن الميزانية معناه أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة , و تأسيسا على ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن إذ زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية .

و لكن العلماء المحدثون في المالية العامة يرون عدم الأخذ بمبدأ توازن الميزانية و يرون أن تكيف الدولة الحالة الاقتصادية عن طريق أحداث عجز أو فائض في ميزانيتها ، و في هذه المعالجة لهرجات الدورة الاقتصادية بالنسب للدول الرأسمالية كما أن الدول التي هي في طريق التنمية لا سبيل لها في تنفيذ مشروعاتها إلا عن طريق زيادة نفقاتها الاستثمارية.

المطلب الثالث: النفقات و الإيرادات العامة

ترجع أهمية النفقات إلى كونها الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها للحاجيات الأفراد. أما الإيرادات تماثل إيرادات النشاط الخاص و أخرى إيرادات متعلقة بالنشاط العام و من حيث الدورية يوجد عادية و غير عادية .

الفرع الأول :النفقات العامة

1. تعريف النفقات العامة

لقد تعددت تعاريف النفقات وهذا لأهميتها الإقتصادية و السياسية و الاجتماعية و كذا تحديد أولويات المجتمعات الإنسانية لذا سنقتصر على ذكر التعريفات الآتية :

- ❖ النفقة العامة هي مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة بواسطة إدارتها و مؤسساتها و هيئاتها و وزارتها المختلفة لإشباع حاجات عامة[2].
- ❖ النفقة العامة هي مبلغ نقدي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام يقصد إشباع حاجة عامة[1].

[1] حسين مصطفى حسين ، مرجع سابق ، ص، ص : 80، 81 .

[2] طارق الحاج ، مرجع سابق ،ص ص : 123، 122 .

❖ يقصد النفقة العامة (النفقات العمومية) هي كل أموال التي تصرفها الدولة من ماليتها إشباع الحاجات العامة للمواطن[2].

2. عناصر النفقات العامة.

_ النفقة العامة مبلغ نقدي : تكون على شكل نقدي أو على شكل عيني و لكن مع تطور الدولة و تعدد مؤسساتها و كثرة حاجات أفرادها .

_ مصدر النفقة العامة خزينة الدولة : فالجهة الوحيدة التي تتولى عملية الإنفاق العام من خلال أجهزتها المختلفة ، ضمن القوانين المعمول فيها و المقرة من السلطة التشريعية

_ استهداف النفقة العامة إشباع حاجة عامة : ينبغي أن تصدر النفقات العامة مستهدفة أساسا إشباع الحاجات العامة و تحقيق النفع العام، و بالتالي فلا تعتبر النفقات عامة تلك النفقات التي لا تشبع حاجة عامة .

3. أقسام النفقات :تنقسم النفقلت إلى نفقات حكومية و نفقات مالية و أخرى إجتماعية و نفقات اقتصادية .

- النفقات الحكومية : هي تلك التي تستخدم لديمومة عمل الجهاز الحكومي من رواتب و أجور العاملين في الدولة و شراء الأجهزة و المعدات و الأدوات لجميع الدوائر و المؤسسات الحكومية ....الخ .
- النفقات المالية : الإنفاق على خدمة الدين العام ، تسديد أقساط الديون العامة و الفوائد المترتبة عليها حسب الفترة الزمنية المتفق عليها .
- النفقات الاجتماعية : نفقات الرفاه الاجتماعي و الخدمات الاجتماعية . و هي تلك التي تنفق على الصحة و التعليم و السياحة و دعم الأسرة الفقيرة و كبيرة العدد...الخ[3].
- النفقات الاقتصادية : مثل نفقات الأشغال العمومية و التوريدات و الإعانات كنفقات تخفيض الأسعار[4]

الفرع الثاني : الإيرادات العامة

1-تعريف الإيرادات العامة:

هي مجموع الأموال التي تجنيها الدولة من مختلف المصادر و الجهات لتمويل النفقات العامة و الإيفاء بالحاجات العامة، والإرادات العامة و هي مكون هام في السياسة المالية.

[1]حسين مصطفى حسين، نفس المرجع ، ص 11 .

[2]حسين الصغير ، مرجع سابق ، ص 36 .

[3]طارق الحاج ، مرجع سابق، ص 123.

[4]حسين الصغير ، نفس المرجع ، ص 38.

و قد تأتي الإرادات من مختلف الضرائب أو الوعاء الضريبي (مثل الإيراد من شركات القاع العام أو الصندوق ثروة سيادي).

كان مفهوم الإرادات العامة غير معروف لدى الجماعات البدئية الأولى ، إذا كان القيادة بموجب الحراسة و الدفاع عن الجماعة و هو الوجه الوحيد للحياة المشتركة بين أفراد القبيلة الواحدة. فلم تكن ثمة حاجة إلى الإيرادات العامة و لو لتمويل الحروب ،و لكن هذا الوضع تطور نتيجة تمركز السلطة بيد حاكم قوي.

و قد تطور مفهوم الإيرادات العامة مع تطور المؤسسات الديمقراطية في العالم، و تعددت أنواع الإيرادات العامة مع ازدياد وظائف الدولة و تدخلها في الشؤون الإقتصادية و الإجتماعية .

فالإيرادات العامة ،هي الأداة التي توزع الأعباء العامة وفق مبدأ العدالة و المساواة.

2-أنواع الإيرادات العامة:

تشمل على نوعين من الإيرادات غير عادية و إيرادات عادية

- **الإيرادات غير عادية:** تشمل على نوعين من الإيرادات الاستثنائية من إصدار نقدي و قروض، رغم إعتبار هذه الأخيرة من الايرادات غير العادية إلا أنها توفر لدولة أموال .

  - **الإصدار النقدي** : تمنح الدولة البنك المركزي عملية الإصدار إذا كانت تتمتع باستقلالية[1].
  - **القروض العامة** : هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة عن طريق الاتجاء الى الجمهور أو المصارف أو غيرها من المؤسسات المالية . مع التعهد برد المبلغ المقترض و دفع الفوائد طوال مدة القرض وفقا لشروطه[2].

- **الايرادات العادية:** تشمل على نوعين من الايرادات و هي الدومين العام و الجباية العادية هذه الايرادات تتكرر في ميزانية الدولة بصفة دورية وعادية أي كل سنة .

  - **تعريف الدومين** : هو ممتلكات الدولة أيا كانت طبيعتها ، عقارية أو منقولة و أيا كان نوع ملكية الدولة لها عامة أو خاصة[3].

[1]. منصور الزين،**دروس محاسبة العمومية** ، كلية علوم الاقتصادية و علوم التسيير،بجامعة دحلب البليدة ، سنة 2013/2012، الجزائر، ص:10

[2]حسين مصطفى حسين، مرجع سابق ،ص : 61

[3]عبد الكريم صادق ويونس البطريق،**النظم الضريبية**، دار النشر و التوزيع، لبنان 1986، ص: 103.

- **الدومين العام:** فيتمثل في مجموعة الأموال المعدة للاستعمال العام و التي تملكها الدولة و هيئاتها ملكية عامة و مثالها الطرق العامة و الحدائق العامة و الموانئ و المتاحف و الجسور و لما كان الأفراد ينتفعون بهذه الأموال مباشرة دون مقابل فانه من النادر أن يعود هذا الدومين على الدولة بايراد .
- **الجباية العادية:**إن المساهمة في تدعيم خزينة الدولة التي تقدمها الجباية العادية ذات أهمية معتبرة ،ذلك أن مجال تطيق الضرائب فيما يخص الجباية العادية ،واسع و يشمل جميع أعضاء المجتمع و يتمحور على نوعين من الضرائب المباشرة و الغير مباشرة .

الضرائب الماشرة: هي التي تتناول المادة الخاضعة للضرية بصفة مباشرة و يتحملها المكلف دون أن يستطيع إلقاء عبئها على غيره وهي:

- الضريبة على الدخل الاجمالي : I.R.G
- الضرائب على أرباح الشركات IBS
- الرسم على النشاط التجمعي المهني TAP

الضرائب الغير مباشرة : هي التي تتناول المادة الخاضعة للضريبة صفة غير مباشرة و يستطيع المكلف بها إلقاء عبئها على غيره و يتعلق الأمر هنا بالرسم على القيمة المضافة و الدفع الجزافي .

- الرسم على القيمة المضافة TVA :
- الدفع الجزافي FV

المبحث الثالث: الحوكمة في الخزينة العمومية

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة الى تحقيق الشفافية والعدالة في الخزينة العمومية ومنح حق مساءلة إدارة الشركة ، وبالتالي تحقيق الحماية لجميع المتعاملين والحد من استغلال السلطة فى غير المصلحة العامة.

المطلب الأول: أسباب لجوء الخزينة العمومية للحوكمة

هناك عدة أسباب تؤدي إلى لجوء الخزينة العمومية لتطبيق مبادئ الحوكمة منها[1]:

الفرع الأول: الفساد الإداري: الذي يجب محاربته عن طريق الأطراف الرئيسية في مجال الرقابة على الخزينة العمومية، و هذه الأطراف تكون فعاليتها ممكنة كلما كانت درجة استقلاليتها عن أطراف التنفيد و المحاسبة، و أيضا كلما توفرت لها المعلومات و الأليات الحقيقية من أجل إكتشاف الخطأ ولم يتحول نشاطها إلى مجرد هيئات تصادق في مرحلة بعدية على قرارات الأمرين بالصرف ولا تصبح أيضا طرفا مع تلك الهيئات التنفيذية حينما يجد مصلحته معها و من أهم الأسباب[2]:

- السياسة غير مشروعة،
- الإبتزاز،
- إساءة حرية التصرف،
- المنافع المتعارضة،
- الإحتيال،
- السياسة غير مشروعة.

الفرع الثاني: ممارسة العملية والديموقراطية: اذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فانها في اطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديموقراطية والتي من آثارها الايجابية:

– تعتبر الديموقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

---

[1] صبايحي نوال، **تجارب دولية في تطبيق الحوكمة في مختلف القطاعات**، المؤتمر الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر ،يومي07/06 ماي2012،ص ص 10-11.

[2] بركات سارة ،زايدي حسيبة، مرجع سابق، ص 09.

– تتيح الديموقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

الفرع الثالث: إحترام سلطة القانون: لا يمكن لأي شي أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة إلا اذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب....الخ.

الفرع الرابع: إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح: إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الادارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الاجراءات والسياسات التي تعني حماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

المطلب الثاني: أعوان تنفيذ الميزانية العامة ودورهم في تحقيق مبدأ الرقابة

إن تنفيذ الميزانية و القيام بالعمليات المالية يجب تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة و متكاملة في الوقت نفسه، و يتعلق الأمر بالصرف و المحاسب العمومي، اللذان يراقبان بعضهما البعض، و لقد كرس القانون مبدأ الفصل و هو الفصل بين مهام كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ، و الهدف من ذلك هو حماية المال العام.

–شرح مبدأ الفصل بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي : يعتبر هذا المبدأ مبدأ أساسي في المحاسبة العمومية ويقوم على الفصل التام بين مهام و مسؤوليات كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف و منه فإن العمليات المالية للهيئات العمومية تتم عن طريق مرحلتين[1]:

المرحلة الأولى: التي يظهر فيها الآمر بالصرف الذي يتولى تنفيذ الميزانية من خلال الإلتزام بالنفقات وتصفيتها والأمر بدفعها منجهة ،وإثبات الإيرادات وتصفيتها والأمر بتحصيلها من جهة أخرى ، وتعرف بالمرحلة الإدارية.

المرحلة الثانية: حيث يبرز دور المحاسب العمومي الملزم بالتنفيذ الفعلي للميزانية من خلال دفع النفقات و تحصيل الإيرادات وتعرف بالمرحلة المحاسبية.

–الإستثناءات الواردة عن المبدأ:

[1] شلال زهير ، **أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة**،لنيل شهادة الدكتوره في شعبة العلوم الإقتصاديةو علوم التسيير،تخصص تسيير منظمات، جامعة أحمد بوقرة –بومرداس–2014/2013،ص37.

❖ **بالنسبة للنفقات**،و يتعمق بالحالات الآتية[1]:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات.
- أصل رأس المال و الفوائد المستحقة على قروض الدولة وكذا خسائر الصرف.
- النفقات ذات الطابع النيابي المنفذة في إطار عوميات التجهيز العمومي.

وهناك ثلاث حالات للدفع بدون الآمر بالصرف وهي:

-معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المحددة من ميزانية الدولة.

-رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.

-المصاريف والأموال الخصوصية.

❖ **بالنسبة للإيرادات:** تتعمق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الآمر بالصرف وهي الجباية نقدا وتتمثل في الضرائب غير مباشرة، الحقوق الجمركية، حقوق التسجيل[2]

الفرع الأول: الآمرون بالصرف

هو كل مسؤول إداري مخول له من طرف القانون إمكانية تنفيذ عمليات مادية مشار إليها في الميزانية العمومية ، وفإن فيما يتعلق بالشطر الإداري فقط.

يعرفه القانون 90 /21على انه كل شخص يؤهل قانونا لتنفيذ عمليات تتعلق بأموال الدولة و مؤسساتها وجماعاتها العمومية بالنسبة لإيرادات العامة و النفقات العامة وقد يكون الآمر بالصرف معينا كما يكون منتخبا و تتم مراقبة الأمر بالصرف من الخلال المستندات الملزمين وهي :

- مسك حسابات التعهد،

- الآمر بتنفيذ النفقات العامة،

- حساب حقوق الهيئة في مجال الإيرادات،

- الآمرين في مجال النفقات.

[1] منصوري الزين، مرجع سابق، ص20.
[2] نفس المرجع، ص 39.

الفرع الثاني: المحاسب العمومي[1]:

يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام ، كل شخص يعين قانونيا للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات و دفع النفقات ، ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو المواد المكلفة بها وحفظها، تداول الأموال و السندات و القيم و الممتلكات و العائدات و المواد.
- يتعين على المحاسب العمومي مايلي:

متابعة الحسابات، والمحافظة على الوثائق المبررة النفقات و الإيرادات وكذاك الوثائق المحاسبية فبالنسبة للإيرادات يتكفل بجميع السندات الخاصة بالتحصيل فهو غير مطالب بالتحصيل الحقيقي ولكن يبذل مجهوده في ذلك ، و عليه أن يتأكد من صحة القرارات الملغية لبعض الإيرادات أما بخصوص النفقات فيجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من صحة الإنفاق و ذلك على النقاط التي جاءت بها المادة 36 من القانون 90/ 21:

- ❖ مطابقة العملية مع القوانين و الأنظمة المعمول بها،
- ❖ صفة الآمر بالصرف أو المفوض له،
- ❖ شرعية عمليات تصفية النفقات،
- ❖ توفر الإعتمادات،
- ❖ إن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة،
- ❖ تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين و أنظمة المعمول بها خاصة ما يتعلق بتأشيرة المراقب المالي.

الخزينة العمومية بإعتبارها جهاز مالي عمومية يشرف على تنفيذ عمليات الميزانية العمومية، فهي تتابع و تجمع كل المعطيات التي لها علاقة بالعمليات المالية العمومية، وخاصة ما يتعلق بإستخدام و صرف الإعتمادات الممنوحة، و حالة و وضعية الصناديق، والحسابات المفتوحة الخاصة بالهيئات و المؤسسات العمومية لديها. كما تراقب الخزائن الولائية محاسبة المؤسسات العمومية ، خاصة تلك التي لا تخضع للرقابة المسبقة من المراقبين الماليين، و هذه الرقابة قد تكون بفحص الوثائق المطلوب إحضارها إلى مراكزها دوريا(حالة الصندوق ، الحساب الجاري للخزينة) أو الانتقال إلى المؤسسات و إجراء المراقبة ميدانيا [2].

[1] منصوري الزين، مرجع سابق، ص39.

[2] http://www.foad8.ufc.dz/cours/comptable_principale/comptabilite_publique/05/19.html h: 5 :30 جامعة التكوين المتواصل.22/05/201.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل توصلنا إلى أن الميزانية هي أداة تقدير إيرادات الدولة و نفقاتها لذلك فإن موضوع الميزانية جدير بالدراسة و التحليل من طرف الباحثين الاقتصاديين و ذلك حتى تستطيع الدولة من خلالها النهوض بالاقتصاد الوطني و توفير الاموال اللازمة لتغطية النفقات .

و تعني بذلك تعداد الوسائل التمويلية المختلفة التي تدخل الخزينة و تخليلها أي –الوسائل التمويلية – لدراسة جدولها و قدرتها على تغطية النفقات الضرورية .

إن الخزينة تلعب دورا هام في حفظ التوازنات المالية بين الإرادات و النفقات ،وبواسطة الكتلة النقدية لتي تحتفظ بها في حساباتها ، كما تعرفنا في هذا الفصل إلى مفهوم الخزينة العمومية كما تعد الخزينة و إلى أهم خصائص الخزينة العمومية و كما تناولنا أبرز الأسباب لجوء الخزينة العمومية للحوكمة الذي يجب محاربته عن طريق الرقابة.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التعرف على موضوع الحوكمة و مبادئها، و الأهداف التي جاءت لمعالجتها، والخزينة العمومية ودورها في تسيير أموال الدولة في الجانب النظري، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي و ذلك من خلال التعريف بالخزينة الولائية بالوادي و توضيح مصالحها و شكل هيكلها التنظيمي، وتحليل نتائج الاستبيان للوقوف على واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في الخزينة العمومية لولاية الوادي

وقد قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تعريف الخزينة العمومية لولاية الوادي

المبحث الثاني: منهج الدراسة

المبحث الثالث : عرض و تحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: تعريف الخزينة العمومية لولاية الوادي

نلقي في هذا المبحث نظرة عامة حول الخزينة لولاية الوادي باعتبارها مؤسسة مالية تضمن الحفاظ علي التوازن النقدي والمالي وكما سنتعرف على الهيكل التنظيمي للخزينة الولائية

المطلب الأول: نظرة عامة حول خزينة ولاية الوادي

الفرع الأول : تعريف خزينة ولاية الوادي

إن قيام الخزينة الولائية لولاية الوادي جاء لتغطية عدم وجود الخزينة العمومية بالولاية ، حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتفويض جملة من المهام إن هذه الأخيرة تقوم بتفويض جملة من المهام إلى الخزينة الولائية ما هي إلى وكيل مفوض من الخزينة العامة بمباشرة أعمالها بالولاية فأن قيامها يفترض أن يكون بعد قيام الخزينة العامة.

وتطبيقا للقرار المؤرخ في 3 شعبان عام 1426 الموافق لـ 7 سبتمبر سنة 2005 الذي يحدد تنظيم خزينة الولاية و صلاحياتها الصادرة في الجريدة الرسمية رقم 33 بتاريخ 21 ماي 2006. فإن الخزينة تتكون من[1]:

ـ أمين الخزينة: يعد أمين الخزينة بمثابة المدير بالنسبة للمؤسسات الأخرى و يقوم بالسهر التام على جميع ما تقوم به الخزينة من حيث دفع النفقات و تحصيل الإيرادات و جميع المدالات المالية و يسمى " المحاسب العمومي الرئيسي" في الولاية إنطلاقا من إسمه الدال على مسماه (أمين).

ـ وكيلان مفوضان: ويعد الوكيل المفوض نائب أمين الخزينة و يمكنهم أن يؤهلاهما للإضاء فرديا أو جماعيا على كل وثائق تسيير المركز المحاسبي بحيث يقومان زيادة عن ذلك بجميع المهام المخولة لأمين الخزينة في حالة غيابه.

وتتكون الخزينة من ثمانية مكاتب:

- ❖ مكتب النفقات العمومية،
- ❖ مكتب الحافظة و المحاسبة،
- ❖ مكتب التسديد و التحصيل،
- ❖ مكتب المراقب و التحقيق ،

[1] الجريدة الرسمية رقم 33 بتاريخ 21 ماي 2006.

- ❖ مكتب إداراة الوسائل و حفظ الأرشيف،
- ❖ مكتب تسوية عمليات الخزائن البلدية و خزائن. القطاعات الصحة و المراكز الإستشفائية الجامعية،
- ❖ مكتب مراقبة البلديات و القطاعات الصحية و المراكز الإستشفائية الجامعية،
- ❖ مكتب الإعلام الآلي.

الفرع الثاني:أهداف خزينة ولاية الوادي: من أهدافها: [1]

- ❖ تنفيذ و مراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري،
- ❖ مراقبة المحاسبين وإعداد تقارير خاصة بهم وإرسالها إلى خزينة الدولة في الجزائر العاصمة،
- ❖ تعيين محاسب من المؤهلين بقرار الخزينة إلى المؤسسات الأخرى،
- ❖ تسديد النفقات و بيع سندات التجهيز،
- ❖ توفير مقاومات الحفاظ على الموجود النقدي بما في ذلك التأكيد من صحة عمليات و الدفع،
- ❖ التنسيق و الربط بين المؤسسات ذات طابع الإداري،

الفرع الثالث: مهام خزينة ولاية الوادي

يمكن حصر المهام الرئيسية للخزينة الولائية طبقا لما جاء في المادة 10 من المرسوم تنفيذي رقم رقم 91_29 المؤرخ في: 11 ماي 1991 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة و صلاحيتها و عملها و هي تتلخص في: [2]

- القيام بعمليات تحصيل الإرادات و تسديد النفقات و الموزنة و إعداد ميزانية الدولة و الحسابات الخاصة بالخزينة و ميزانيات الولاية و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية الأخرى ذات طابع الإداري.
- تتداول الأموال و تقوم بحساب حركات أرصدة الخزينة.
- تقوم بحراسة الأموال و حفظها، كذا حراسة و حفظ وثائق الثبوتية الخاصة بالعمليات المالية والمحاسبية التي تتكفل بها.
- تجمع مركز العمليات على مستوى المصالح التي يقوم بها محاسبون عموميون آخرون كحساب الخزينة قصد إدراجها في المحاسبة و إعداد الوثائق و البيانات الإدارية المتعلقة بها و إرسالها إلى عون المحاسبة المركزي في الخزينة و إلى الهيئات و المصالح المعنية.

[1] المرسوم التنفيذي رقم:91_122، المؤرخ في 1991.

[2] المرسوم التنفيذي رقم:91_129، المؤرخ في 1991، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة و صلاحياتها و عملها ، المادة 10.

- تقوم بمراقبة و فحص صناديق الحسابات الخاصة: إيرادات و تسيير الأعوان المحاسبين في المؤسسات ذات الطابع الإداري الموجود في إقليم الولاية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لخزينة ولاية الوادي.

إن قيام أي كيان إداري يتطلب مجموعة من الموظفين الذين يتم تقسيمهم إلى مكاتب و أقسام، حيث كل مكتب يشرف على عدد معين من الأقسام و ذلك بغية قيام هذا الأخير بأداء واجباته، و بما أن جزء من دراستنا كان على الخزينة العمومية فلابد من عرضنا لمصالحها المختلفة.

الفرع الأول: مكتب المنح ،مكتب الحسابات الخاصة بالخزينة و مكتب التسديد

1- مكتب المنح: يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي لمنح العسكريين المعطوبين، ، القسم الفرعي لمنح المجاهدين ، القسم الفرعي لذوي الحقوق و القسم الفرعي لتسديد المنح ويكلف بـــ:

- منح العسكريين المعطوبين والمجاهدين المعطوبين و ذوي الحقوق وتصفيتها ودفعها و إدراجها في المحاسبة و إرسال الملفات للمحاسبين المسددين.

- فحص و تركيز على الوثائق المثبتة اللازمة للسندات المسددة من مجمل المحاسبين العموميين .

- مسك وتعيين الملفات الوطنية للمنح العسكرية للمعطوبين ومنح المجاهدين وذوي الحقوق.

- إعداد وضعية التسديدات وإرسالها إلى الخزينة المركزية من أجل تسويتها بإصدار الأمر بالدفع من الأمر بالصرف المعني علي الإعتمادات المرخص بها سنويا في ميزانية الدولة.

2- مكتب الحسابات الخاصة بالخزينة :

يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي لحسابات التخصيص الخاص والحسابات التجارية ، القسم الفرعي لحسابات القروض و القسم الفرعي لحسابات التسبيقات ويكلف بمايلي :

- استلام أوامر الصرف وحوالات الدفع التي يصدرها الآمرون بالصرف علي الحسابات الخاصة بالخزينة للتكفل بها وقبول دفعها .

- ضمان متابعة إصدار أوامر الصرف وحوالات الدفع .

– القيام بالتحقيق المنصوص عليه في المادة 36 من القانون 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 والمتعلق بالمحاسبة العمومية.

– تحضير وضعية تطور الأرصدة.

– إعداد الوضعيات الإحصائية المتعلقة بوضعية الخزينة الرئيسية .

– إعداد الإحصائيات المتعلقة بإصدار حوالات الدفع وقبولها ورفضها .

– استغلال وفحص الوثائق التي يحولها المحاسبون.

3- مكتب التسديد:

يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي لتسديد الحسابات الخاصة بالخزينة، القسم الفرعي لمتابعة الودائع ومراقبتها ، القسم الفرعي لمحاسبة تسديد الحسابات الخاصة بالخزينة، والقسم الفرعي للمعارضات و يكلف بمايلي :

– تسديد أوامر الصرف وحولات الدفع المقبولة كنفقات من الحسابات الخاصة بالخزينة.

– التكفل بالمعارضات الإدارية والقضائية وتنفيذها وتصفيتها.

– التحقق من توفر الإعتمادات قبل تسديد كل أمر بالصرف أو حوالة دفع .

– مسك المحاسبة وتسوية النفقات و كذا تسوية أوامر الدفع وتصفيتها .

– تصفية أوامر الإيرادات الخاصة بالحسابات الخاصة بالخزينة.

– مسك الدفاتر المحاسبية و إعداد وضعيات وحالات تطور الأرصدة

الفرع الثاني: مكتب التحصيل،مكتب الحافظة و مكتب المحاسبة و حساب التسيير.

1- مكتب التحصيل: يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي للتكفلات، القسم الفرعي للمتابعات والقسم الفرعي لمحاسبة التحصيل و يكلف بمايلي :

- التكفل بأوامر الإيرادات الصادرة من طرف الآمرون بالصرف .

– مسك الدفاتر المحاسبية والتكفل بالتحصيلات.

– فحص سندات التحصيل،متابعتها تحصيلها طبقا للتنظيم المعمول به.

– كتابة سندات الإيرادات وتقييدها محاسبيا.

– إعداد وضعيات التحصيل وحالات الإيرادات وإرسالها للأمرين بالصرف والمؤسسات المعنية.

2– مكتب الحافظة: يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي لحسابات الإيداع، القسم الفرعي لعمليات الخارجة عن الشباك القسم الفرعي للحافظة و القسم الفرعي للودائع والأمانات ويكلف بمايلي :

– مسك حسابات إيداع أموال الخواص والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة .

– مسك المحاسبة الخاصة بالصكوك والقيم والسندات.

– تسيير القروض (إكتتاب سندات التجهيز) وتسوية الفوائد والسندات المستهلكة .

– القيام بعمليات القيد في الحساب الدائن و الحساب المدين المأمور بإيداعها أو سحبها من حسابات الإيداع و إعداد الموازنات الشهرية لحسابات الإيداع .

– تنفيذ عمليات الإيداع الإدارية والقضائية.

– تنفيذ القرارات القضائية وقرارات التحكيم علي الصعيد المالي والمحاسبي .

– ضمان تسديد المنح الواجبة الدفع من حسابات الخزينة الرئيسية.

– المحافظة علي الأموال والقيم والسندات.

– مسك الدفاتر المحاسبية و إعداد الوضعيات والكشوف الخاصة بعمليات الحافظة .

3– مكتب المحاسبة وحساب التسيير: يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي للمنح ، القسم الفرعي للمركزة ،القسم الفرعي للتحويلات القسم الفرعي لحساب التسيير المنازعات و القسم الفرعي للعملاء (المراسلين) يكلف بمايلي:

– مسك الدفاتر المحاسبية .

– مركزة العمليات المحاسبية بالخزينة الرئيسية وكذا تلك المنجزة لحسابها من المحاسبين الآخرين.

– إعداد وإرسال الوثائق و الكشوفات الدورية إلى العون المحاسب المركزي للخزينة وإلى المحاسبين المعنين و إعداد وفحص حساب التسيير وإرساله إلى مجلس المحاسبة.

الفرع الثالث: مكتب المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف:

1- مكتب المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري:يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي للنفقات، القسم الفرعي لمحاسبة تسديد النفقات، القسم الفرعي لحساب التسيير ، القسم الفرعي للمراقبة والتحقيق و من 04 إلى 06 فرق تفتيش توضع كل فرقة منها تحت سلطة رئيس فرقة . يكلف هذا المكتب بمايلي :

- استلام أوامر الصرف وحولات الدفع التي يصدرها الآمرون بالصرف علي حساب ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والواجبة الدفع من حسابات أمين الخزينة الرئيسية للتكفل بها وقبول دفعها و ضمان متابعة إصدار أوامر الصرف و حولات الدفع .

- القيام بالتحقيق المنصوص عليه في المادة 36 من القانون 90-21 المؤرخ في 1990/08/15 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .

- إعداد الإحصائيات المتعلقة بإصدار حوالات الدفع وقبولها ورفضها .

- ضمان إعداد حسابات التسيير و إرسالها إلي مجلس المحاسبة.

- ضمان مراقبة الأعوان المحاسبين حسب الوثائق وفي عين المكان وكذا مراقبة وكالات الإيرادات و النفقات.

2- مكتب إدارة الوسائل وحفظ الأرشيف :

يتكون هذا المكتب من القسم الفرعي للمستخدمين والوثائق والتكوين، القسم الفرعي للوسائل والصيانة ، القسم الفرعي للأمن وحفظ الأرشيف و القسم الفرعي للإعلام الآلي و يكلف هذا المكتب بالاتصال مع المصالح المختصة بمايلي :

- دراسة كل التدابير الإجراءات المتعلقة بأمن المركز المحاسبي واقتراحها .
- ضمان تسيير وصيانة ممتلكات المركز المحاسبي المنقولة منها والعقارية .
- متابعة تكوين المستخدمين و الوثائق .
- السهر علي المحافظة علي الأرشيف .
- مسك محاسبة للوسائل وجردها .
- متابعة التسيير الإداري للمستخدمين .
- متابعة أنظمة الإعلام الآلي واستغلالها وصيانتها.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة

يتناول هذا المبحث منهجية الدراسة وإجراءاتها؛ حيث يتضمن نموذج الدراسة؛ ومنهجها الذي يتناسب مع أهدافها وطبيعة المشكلة المدروسة؛ وحدودها ومجتمعها؛ كما يتضمن أداة الدراسة من حيث بنائها وثباتها وأخيرا الأدوات الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة البيانات.

المطلب الأول: ،منهج الدراسة.

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها نستخدم المنهج الوصفي التحليلي، ويهتم بوصف الظاهرة المدروسة، ويعبر عنها تعبيرا كيفيا بوصفها وتوضيح خصائصها، وكميا بتوضيح حجمها ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى.

المطلب الثاني: حدود الدراسة و مجتمعها:

الفرع الاول: حدود الدراسة

تحددت الدراسة التطبيقية بالمجالات التالية :

أ- **المجال البشري:** إقتصر المجال في هذه الدراسة على الموظفين في الخزينة العمومية بولاية الوادي.

ج- **المجال المكاني:** تركزت الدراسة على الخزينة العمومية بولاية الوادي

ح- **المجال الزماني** : إمتدت الدراسة من بداية السداسي الثاني 2016/2015.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع البحث: يتكون مجتمع البحث من الموظفين في الخزينة و البلغ عددهم 100 موظف.

2- عينة البحث: تم توزيع 30 استمارة على مجموعة من الموظفين وتم إرجاعها

المطلب الثالث: طرق جمع البيانات وأداة البحث

الفرع الأول: طرق جمع البيانات

يعتمد البحث على نوعين أساسيين من البيانات:

✓ **البيانات الأولية:** تم الحصول عليها من خلال بعض المقابلات الشخصية مع مسؤولين بالخزينة العمومية لولاية الوادي، وتصميم استمارة وتوزيعها على عينة من مجتمع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج **(statistical package for social science) SPSS**، وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

✓ **البيانات الثانوية** : قمنا بمراجعة الكتب، الدوريات، المنشورات الورقية والإلكترونية، الرسائل الجامعية والتقارير المتعلقة بالموضوع قيد البحث و الدراسة ،سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر والتي ساعدتنا في جميع مراحل البحث.

والهدف من اللجوء إلى المصادر الثانوية في هذا البحث هو التعرف على الأسس والطرق العلمية في كتابة الدراسات وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال بحثنا الحالي.

الفرع الثاني: أداة البحث

الإستبانة: هي أحد أدوات البحث وهي تتكون من مجموعة من الأسئلة وغيرها من أوجه طلب المعلومات وذلك من أجل تجميع المعلومات من الأشخاص موضع البحث.

بهدف اختبار العلاقة المفترضة بين متغيري البحث، تم إعداد استبانة حول "**واقع تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الخزينة العمومية**"

حيث قمنا بتقسيمها إلى قسمين رئيسيين هما :

القسم الأول: ويشمل البيانات الشخصية والوظيفية والمتمثلة في الجنس، العمر، المؤهل العلمي، مجال الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني: خاص بتطبيق مبادئ الحوكمة ، ويحتوي على 19 عبارة موزعة على 3 أبعاد.

البعد الأول: ويتمثل في مبدأ ضمان وجود إطار فعال للحوكمة ويتكون من 1 إلى 7 أسئلة.

البعد الثاني:ويتمثل في مبدأ دور أصحاب المصالح ويتكون من 1 إلى 6 أسئلة.

البعد الثالث: و يتمثل في مبدأ الإفصاح و الشفافية و يتكون من 1 إلى 6 أسئلة.

وتم تحكيمها من طرف مجموعة من أساتذة الكلية واستاذة من جامعة الوادي حتى توصلنا إلى شكلها الاخير

المبحث الثالث : عرض و تحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على خصائص العينة و اختبار التوزيع الطبيعي وتحليل اتجاهات الآراء و اختبار الفرضيات وتفسير النتائج.

المطلب الاول: خصائص عينة الدراسة

فيما يلي سوف نتطرق إلى دراسة خصائص المبحوثين في عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية.

الجدول رقم (01): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية

المتغيرات الشخصية و الوظيفية		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	18	%60
	أنثى	12	%40
المجموع		30	%100
العمر	أقل من 30 سنة	06	%15.9
	من 30 سنة إلى 40 سنة	16	%53.3
	من 40 إلى أقل من50 سنة	03	%10
	من 50 فأكثر	05	%16.7
المجموع		30	%100
المؤهل العلمي	ثانوي فأقل	03	%10
	تقني سامي	10	%33.3
	ليسانس	12	%40
	دراسات عليا	03	%10
	أخرى حددها	02	%6.7
المجموع		30	%100
مجال الوظيفة الحالية	متصرف رئيسي	07	%23.3
	مفتش	02	%6.7
	مفتش رئيسي	03	%10
	عون إدارة	01	%3
	متصرف إداري	06	%20
	عون حفظ بيانات	03	%10
	مفتش قسم	06	%20

	مفتش مركزي	02	%6.7
المجموع		30	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	%16.7
	من 6 سنوات إلى10 سنوات	5	%16.7
	من 11 إلى 15 سنة	5	%16.7
	من 15 سنة فأكثر	15	%50
المجموع		30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V20

يبين الجدول رقم 5 نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية والوظيفية للمبحوثين من أفراد عينة الدراسة، ويتضح أن أكبر نسبة من المبحوثين كانت من الذكور حيث بلغ عددهم 18 عامل بنسبة (60%)، وأن عدد الإناث 12 عاملة بنسبة (40%) من مجموع أفراد عينة البحث أو الدراسة.

أما بالنسبة لمتغير العمر نجد أن أكبر نسبة من المبحوثين كانت من أصحاب العمر (30-40) سنة حيث بلغ عددهم 16 بنسبة (53.3 %)، ويمكن تفسير هذا بأن أغلب الموظفين الذين قُدِمت لهم الاستمارة في الخزينة العمومية بولاية الوادي هم من الفئات العمرية (30-40) .

وفيما يخص المستوى التعليمي، تبين أن أكبر نسبة من المبحوثين متحصلين على شهادة ليسانس و شهادة التقني سامي بـ (40 %) و (33.3) ، في حين هناك تساوي بين نسبة حاملين شهادة الدراسات العليا و مستوى الثانوي فأقل بحيث عدد الموظفين 3 نسبة الموظفين(10 %)، ومنه نستنتج أن أغلبية الموظفين من حاملي الشهادات وهذا ما يعني كفاءتهم العلمية.

وبالنسبة لمجال الوظيفة الحالية تبين أن أكبر نسبة من المبحوثين تمس المتصرفين الرئيسيين والذين بلغ عددهم 7 عامل بنسبة(23.3%)، أما أقل نسبة فهي(3 %) لعون إدارة لموظف واحد ، أما النسبة(20%) تخص متصرف إداري و مفتش قسم بحيث بلغو عدد الموظفين 6، وأما بالنسبة لعون حفظ بيانات و مفتش رئيسي الذين بلغ عددهم 3 موظفين بنسبة (10 %)، أم مفتش ومفتش مركزي بلغ عدد الموظفين في كل منهما 2 بنسبة (6.7 %).

و فيما يتعلق بسنوات الخبرة نجد أن 50% قد بلغت خبرتهم من 15 سنة فأكثر ، و تساوي عدد الموظفين ذوي أقل من 5سنوات و من 11 سنة إلى 15سنة و من 6 سنوات إلى 10 سنوات ، بحيث نسبتهم (16.7 %) و عدد الموظفين 5. وعليه فإن أغلب موظفين الخزينة العمومية الذين مستهم الاستمارة هم من ذوي الخبرة العالية.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى اختبار الفرضيات والتعرف على آراء أفراد الدراسة حول تأثير العوامل المدروسة على تطبيق مبادئ الحوكمة. حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري المحققة عن جميع العبارات.

الفرع الأول : تحليل محاور الاستبيان

في هذا العنصر سوف نقوم بتحليل محاور الاستمارة بغية الإجابة على أسئلة البحث، حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الاستمارة المتعلقة بتطبيق مبادئ الحوكمة، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي كالتالي:

موافق ،محايد ، غير موافق .

و لتحديد قيم المتوسط الحسابي في أي فئة فيتم ذلك من خلال:

1- مقياس ليكرت الثلاثي:

إذا كانت الإجابات هي أحد ثلاثة إختيارات مثل (موافق_ محايد _ غير موافق) فإنه عادة ما تدخل القيم (الأوزان) (weights) كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مقياس الحكم على إجابات الأفراد

الوزن	الرأي
1	غير موافق
2	محايد
3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على.....

و يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ، ثم يحدد الإتجاه حسب قيم المتوسط كما في الجدول التالي:

2- الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم إستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS-20) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم إستخدام الأساليب المناسبة في التحليل و

التي تعتمد أساسا على نوع البيانات المراد تحليلها و على أهداف و فرضيات الدراسة. و في ما يلي الأساليب الإحصائية التي تم إعتمادها في الدراسة

- **الوسط الحسابي:** تم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة و ترتيب البنود و النتائج حسب أهميتها.
- **الإنحراف المعياري:** و يستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن و سطها الحسابي.

جدول رقم (2):مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي

المتوسط المرجح	الرأي
من1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

وفيما يلي تحليل محور الاستبيان بتحديد الوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذا الاهمية النسبية لكل عبارة من عبارات القياس حسب الجدول رقم 14:

الجدول رقم (3): تحليل عبارات الاستبيان

رقم العبارة	التكرار والنسبة	الخيارات			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الإتجاه
		موافق	محايد	غير موافق				
01	التكرار	29	1	0	2.97	0.183	2	موافق
	النسبة%	96.7	3.3	0				
02	التكرار	29	0	1	2.93	0.365	3	موافق
	النسبة%	96.7	0	3 .3				
03	التكرار	22	0	8	2.47	0.9	7	موافق
	النسبة%	73.3	0	6.7				
04	التكرار	28	0	2	2.87	0.507	5	موافق
	النسبة%	93.3	0	6.7				
05	التكرار	29	0	1	2.93	0.365	4	موافق

	النسبة%	96.7	0	3.3				
06	التكرار	30	0	0	3.00	0.00	1	موافق
	النسبة%	100	0	0				
07	التكرار	28	0	2	2.87	0.507	6	موافق
	النسبة%	93.3	0	6.7				
1_ضمان وجود الإطار الفعال قي حوكمة الشركات					**2.873**	**0.208**	/	**موافق**
08	التكرار	21	4	5	2.53	0.776	4	موافق
	النسبة%	70	13.3	16.7				
09	التكرار	27	1	2	2.83	0.531	1	موافق
	النسبة%	90	3.3	6.7				
10	التكرار	20	2	8	2.40	0.894	5	موافق
	النسبة%	66.7	6.7	26.7				
11	التكرار	22	3	5	2.57	0.774	2	موافق
	النسبة%	73.3	10	16.7				
12	التكرار	18	5	7	2.37	0.850	6	موافق
	النسبة%	60	16.7	23.3				
13	التكرار	21	5	4	2.57	0.728	3	موافق
	النسبة%	70	16.7	13.3				
2_ أصحاب المصالح					**2,534**	**0.233**	/	**موافق**
14	التكرار	24	0	6	2.60	0.814	4	موافق
	النسبة%	80	0	20				
15	التكرار	21	0	9	2.40	0.932	6	موافق
	النسبة%	70	0	30				
16	التكرار	21	1	8	2.43	0.898	5	موافق

	النسبة%	70	3.3	26.7				
17	التكرار	25	1	4	2.70	0.702	3	موافق
	النسبة%	83.3	3.3	13.3				
18	التكرار	27	0	3	2.80	0.610	2	موافق
	النسبة%	90	0	10				
19	التكرار	28	0	2	2.87	0.507	1	موافق
	النسبة%	93.3	0	6.7				
3_ الافصاح و الشفافية					**2.631**	**0.357**	/	**موافق**
الإجمالي					**2.6798**	**0.266**		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V20

تشير بيانات الجدول أن المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد العينة بلغ **(2.6798)** ، وانحراف معياري عام قدره(**0.266**) ، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين كانت متفاوتة حسب عبارات المحور، لكن أغلبية أفراد المجتمع أكدوا موافقة هذه العبارات.

حيث البعد الأول "**ضمان وجود إطار فعال في الخزينة العمومية**" كانت نسبة إجابات المبحوثين بموافقة على العبارات(2.873) بمتوسط الحسابي و إنحراف معياري(0.663)، وكانت أكبر عبارة تحتوي على نسبة موافقة عالية وهي العبارة 06 " **تلتزم الخزينة العمومية بأحكام القانون وتعمل على تجسيد أخلاقيات المهنة**"،بمتوسط حسابي أعلى من قدره (3.00) وانحراف معياري (0.663)، و ثم تليها العبارة01 " **لدى إدارة الخزينة العمومية إدراك بالممارسات الدولية للحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية**" بمتوسط الحسابي (2.97) و الإنحراف المعياري(0.183) ، بحيث كانت العبارة 04 "**تقام برامج تعليمية وتدريبية للموظفين حول الحوكمة**" أقل نسبة موافقة في البعد الأول النسبة المتوسط الحسابي(2.87) و الإنحراف المعياري (0.507) .

أما البعد الثاني "**حقوق أصحاب المصالح**" فكانت نسبة إجابات المبحوثين بالموافقة على العبارات (2.534) بمتوسط الحسابي و إنحراف المعياري(2.33) ، وكانت أكبر عبارة تحتوي على نسبة موافقة عالية هي العبارة09 " **يؤكد القانون الداخلي للإدارة على أهمية احترام حقوق أصحاب المصالح** " بمتوسط حسابي(

2.83) و الإنحراف المعياري(0.531) وهي أعلى من إجمالي البعد الثاني ،كما كانت اقل نسبة موافقة على العبارة 12" **يوجد لدى مصلحة الخزينة ميثاق لأخلاقيات العمل معروف للجميع العاملين**" بمتوسط حسابي(2.37) و الإنحراف المعياري (0.850) ،أما العبارة 08 " **توجد إمكانية لأصحاب المصالح لإيصال إهتماماتهم حول الممارسات الغير قانونية أو غير الأخلاقية إلى أمين مخزن**" فهي معادلة لنسبة إجمالي البعد الثاني.

أما البعد الثالث " **الإفصاح و الشفافية**" يقدر متوسط الحسابي (2.631) و الإنحراف المعياري(0.357)، بحيث العبارات الثلاث 17 و18 و19 نسبة الموافقة أعلى من البعد الثالث "الإفصاح و الشفافية"، بحيث أكثر نسبة موافقة هي العبارة 19 "**توجد إمكانية لأصحاب المصالح لإيصال اهتماماتهم حول الممارسات الغير قانونية أو غير الأخلاقية إلى أمين مخزن**" بمتوسط حسابي (2.87) و الإنحراف المعياري(0.507) أما العبارت الباقية فهي أقل من إجمالي البعد الثالث" **الإفصاح و الشفافية**" وأقل نسبة موافقة في العبارات هي 15" **تقوم مصالح الخزينة بنشر تقارير مرحلية حول أداءها**" بمتوسط حسابي (0.40)و انحراف المعياري(0.932).

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

الجدول رقم(4):اختبار الفرضية الرئيسية

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
ضمان وجود الإطار الفعال لحوكمة الشركات	**2.8619**	**0.2203**
دور أصحاب المصالح	**2.544**	**0.2511**
الإفصاح و الشفافية	**2.633**	**0.3619**
الحوكمة في الخزينة العمومية	**2.6798**	**0.266**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.V20

من خلال النتائج الواردة في الجدول السابق يتضح أن قيمة "**الحوكمة في الخزينة العمومية**" بالوسط الحسابي (**2.6798**) و الإنحراف المعياري(**0.266**)، كما أن أعلى نسبة موافقة في الأبعاد الثلاث هو البعد

الأول "**ضمان وجود إطار فعال في الخزينة العمومية**" بمتوسط حسابي(2.8619) و إنحراف معياري(0.22) وكانت أعلى نسبة موافقة من الحوكمة في الخزينة العمومية ، ثم تليها الإفصاح والشفافية بمتوسط الحسابي (2.633)و الإنحراف المعياري(0.3619) ، و كانت اقل نسبة موافقة في الحوكمة في الخزينة العمومية هو بعد "**الإفصاح و الشفافية**" بمتوسط حسابي (2.544) و الإنحراف المعياري (0.2511).

ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأنه توجد ممارسة لمبادئ الحوكمة في الخزينة العمومية لولاية الوادي من خلال البيانات الإحصائية التي تعطي أعلى عدد للموافقة على الأبعاد و العبارات.

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل التطبيقي و قيامنا بالدراسة الميدانية بخزينة ولاية الوادي ، من خلال تقديم بطاقة تعريفية للمؤسسة محل الدراسة و دراسة الهيكل التنظيمي الخاص بها.

وقد تمت دراستنا لهذا الموضوع بإعداد استمارة إستبيان وتوزيعه على موظفي الخزينة، و حصلنا على مجموعة من النتائج عبرت عن آراء العاملين ومن خلال هذه النتائج وجدنا أن المؤسسة محل الدراسة تطبق هذه المبادئ (ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، التركيز على دور أصحاب المصالحو هم المؤسسات العمومية ذات طابع إداري و الجمعات المحلية و..، الإفصاح و الشفافية) في الخزينة العمومية.

الخاتمة

الخاتـــــــــــــــمة

أصبح موضوع الحوكمة في السنوات الأخيرة ركنا أساسيا في استراتيجيات الدول لتحقيق التنمية، فالحوكمة وباعتمادها على مجموعة المبادئ التي تفرض قوانين وتشريعات تنظيمية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي تعتبر في مجملها خلاصة التحليلات، وقسمناها إلى نتائج نظرية ونتائج تطبيقية:

1_النتائج النظرية:

- تعد حوكمة الشركات نظاما يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام الإدارة بجميع وظائفها.
- الخزينة العمومية هي أهم مصالح الدولة في تسيير و تنفيذ الميزانية العامة، من خلال تحصيل إيراداتها، و التأكد من التزام الدولة لتنفيذ النفقة العمومية تحقيقا للموازنة العامة.
- حوكمة الشركات توفر إشراف من قبل أصحاب المصالح على المخاطر وإدارتها ومراقبتها وبالتأكيد على الضوابط الرقابية .
- أن استعمال مبادئ الحوكمة المتمثلة بالشفافية والإفصاح وضمان وجود إطار فعال في الخزينة العمومية و دور أصحاب المصالح يساهم في تخفيض مشكلة تضارب المصالح.
- من المفضل ضمان وجود أساس الإطار الفعال في الحوكمة الشركات لإلتزام بتنفيذ قانون المالية في الخزينة.
- إن مشكلة إدارة الخزينة العمومية الجزائرية ليست مالية، بل هي أزمة نظام و مناهج التسيير، و اكبر دليل على ذلك هو أن الجزائر لم تطلب أي قروض مالية من المنظمات الأجنبية نتيجة السيولة النقدية المتوفرة بها.

2-النتائج التطبيقية:

- للخزينة العمومية واجبات وعمليات تتعلق بتنفيذ القانون المالي أي تنفيذ الميزانية السنوية للدولة وهي دائمة ومستمرة بطبيعتها وواجب الخزينة العمومية هنا هو واجب أمين الصندوق.
- تعتبر نسبة موظفي الخزينة الولائية الذين يثبتون مستوى التكوين الجامعي مؤشرا جيدا لما لهم من دراية بموضوع الحوكمة مما يسهل تطبيق الآليات التي تتناسب مع طبيعة عمل الخزينة

أما نتائج التحليل الاحصائي والذي قمنا من خلاله باختبار الفرضيات فكانت كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا تمارس الخزينة العمومية لولاية الوادي الإطار الفعال للحوكمة، نرفض هذه الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة بممارسة الخزينة لهذا المبدأ بمتوسط حسابي(2.8619) وانحراف معياري(0.22)

الفرضية الفرعية الثانية: لا تمارس الخزينة العمومية لولاية الوادي دور أصحاب المصالح ،نرفض هذه الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة بممارسة الخزينة لهذا المبدأ بمتوسط حسابي(2.633) و إنحراف معياري (0.3619)

الفرضية الفرعية الثالثة :لا تمارس الخزينة العمومية لولاية الوادي الإفصاح و الشفافية ، نفرض هذه الفرضية الصفرية ، و نقبل الفرضية البديلة بممارسة الخزينة لهذا المبدأ بمتوسط حسابي (2.544) و إنحراف معياري .(0.2511)

ومنه نرفض الفرضية الصفرية الرئيسية القائلة بأنه لا تمارس الخزينة العمومية لولاية الوادي مبادئ الحوكمة، ونقبل الفرضية البديلة أن الخزينة العمومية لولاية الولاية تطبق مبادئ الحوكمة

توصيات الدراسة:

وفي ختام هذه الدراسة و بناءا على الدراسة الميدانية و نتائج الاستبيان يمكن تقديم بعض التوصيات فيما يلي:

1. من المفضل الإفصاح عن أي تغيير في السياسات والطرائق والإجراءات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.
2. يجب على إدارة الخزينة العمومية الأخذ بعين الاعتبار إعادة النظر وتحسين سياسة التحفيزات، وظروف العمل ، وكذا أجور موظفيها تفاديا لانجرافهم وراء الفساد و الاختلاسات والتزوير ، ذلك لتحسين الأداء بصفة عامة .
3. فتح أبواب الحوار و الاستماع لمقترحات و آراء موظفي الخزينة و إيجاد حلول لمطالبهم، و تفعيل دور قنوات الاتصال بالإدارة العليا تحسينا للأداء .
4. استعمال الانترنيت كأسلوب للتواصل مع أصحاب المصالح (المؤسسات العمومية الإدارية ، الموظفين...) لعرض أهم الأحداث الجوهرية الخاصة بحساباتهم في الخزينة العمومية.
5. إلتزام الخزينة بقواعد الحوكمة جزء من النظام الذي يتم من خلاله توجيهها والرقابة عليها . ويعني ذلك أن الحوكمة تشمل التوجيه الاستراتيجي للخزينة ومتابعتها.

قائمة المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. بخراز يعدل فريدة، تقنيات وسياسات التسيير المصرفي، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003.
2. حسين مصطفى حسين ، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، 1992.
3. طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، ط1 ، 1999.
4. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات" المفاهيم–المبادئ–التجارب–المتطلبات "شركات قطاع عام وخاص ومصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية،2007 .
5. طالب علاء فرحان إيمان شيحان المشهداني، حوكمة المؤسسة و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر،2011.
6. عبد الكريم بويعقوب ، أصول المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، الطبعة1، 1999،ص 2000.
7. عبد الكريم صادق ويونس البطريق،النظم الضريبية، دار النشر و التوزيع، لبنان 1986.
8. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، مصر ،2006– 2007.
9. علاء فرحان طالب، إيمان شحان الشهداني، الحوكمة المؤسسية و الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
10. غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، الاردن،_عمان ط1، 2015.
11. ماجد اسماعيل ابو حمام ،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة و التسيير، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2009.
12. مجدي شهاب ، أصول الإقتصاد العام –المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة 2004.
13. محسن أحمد الخيضر،حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية ، ط1، قاهرة، 2005.
14. محمد عباس محرزي ، إقتصديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003.
15. محمد عباس محرزي، " المدخل إلى الجباية والضرائب"، دار النشر ITCIS، الجزائر 2010.
16. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري، الدار الجامعية للنشر، ط 1، 2006
17. الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية 2007/2006.

مذكرات:

1. إبراهيم إسحاق نسمان، دورة ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2009.
2. بأدن عبد القادر، دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية المصرفية، رسالة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية و محاسبة جامعة حسيبة بن بوعلي، –شلف– ،الجزائر،2008/2007.
3. بغدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي وأثرها على الخزينة العمومية، دراسة حالة مدرية الضرائب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010–2009
4. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات،رسالة ماجستار تخصص مالية و محاسبة، علوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2009/2008.
5. غربي لخضر تأثير الضريبة على الوضعية المالية في المؤسسة الاقتصادية ، ليسانس في علوم التسيير ، فرع المالية ، الدفعة الأولى ،2004–2005 .
6. فكري عبد الغني محمد جودة، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية، رسالة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
7. مداس حبيبة ،الإصدار النقدي الجديد ، المركز الجامعي بالوادي ، كلية علوم اقتصادية ، السنة 2005 – 2006 .
8. منال تومي و آخرون ،الإصلاحات الجبائية في الجزائر و أثرها على المؤسسة ،ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية ، المركز الجامعي بالوادي، سنة 2007/2006.
9. نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، رسالة ماجستيرغير منشورة جامعة الجزائر، 2003.
10. نجوى بن عويد،دور الحوكمة في تعزيز أداة المؤسسة المستدامة دراسة حالة مجمع صيدال_مصنع قسنطينة_مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصاديةتخصص مالية و حوكمة المؤسسات، جامعة محمد خبضر بسكرة، 2013/2012.

منشورات وملتقيات:

1. بركات سارة ، زايدي حسيبة ،الحوكمة الجيدة و محاربة الفساد و الرشوة شروط أساسية لتحقيق التنمية في الشرق الأوسط و شمال أفريقيا، مؤتمر الدولي ،حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري،جامعة محمد خيضر بسكرة ،الجزائر ،يومي07/06 ماي2012.
2. جون سوليفان، أخلاقيات العمل،المكون الرئيسي لحوكمة الشركات ، مركز المشروعات الدولية، 12 جانفي 2006.
3. حساني رقية ،مروة كرامة ،آلية حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي والإداري ،الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحدمن الفساد المالي و الإداري ،جامعة محمد خيضر_بسكرة_، الجزائر ،07/06 ماي 2012.
4. رحماني موسى، جودة سامية و تفنية المعلومات أداة إستراتيجية لحماية و أمن المعلومة، ملتقي وطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر – بسكرة – الجزائر، منعقد في 7 ماي 2012.
5. سفيان عبد العزيز، مراجعة الداخلية كرافد لتثبيت ركائز الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الإقتصادية، المؤتمر الدولي الأول، للمحاسبة و المراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة مسيلة المنعقدة بالفترة 05/04 ديسمبر 2012.
6. الطيب داودي، عبد الرزاق بن زاوي ، أهمية الحوكمة في تفعيل الرقابة على شركات التأمين التعاوني، مقال بجلة العلوم الإنسانية ،جامعة محمد خيضر بسكرة العدد 24 ،الجزائر، مارس 2012 .
7. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات،رسالة ماجستار تخصص مالية و محاسبة، علوم الاقتصادية، جامعة المدية، 2009/2008.
8. قريشي العيد، وليد بن تركي، دور تطبيق آليات حوكمة الشركات في التقليل من الفساد المالي و الإداري، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر ،يومي07/06 ماي 2012.
9. محمد حسين يوسف، محددات الحوكمة و معاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، منشورات بنك الإستثمار القومي، ماي 2007.
10. مصطفى حسن بيسوني السعدني، ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من اجل الإصلاح الاقتصادي و الهيكلي المنعقدة بالقاهرة ، افريل 2007.
11. ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003 ، منشورات بغدادي الجزائر 2003.

12. نجاة جمعان، حوكمة الشركات(متطلباتها، مبادئها ونطاق تطبيقها)، كونسبة الاستثمارات الاستثمارية، فيفري،2009.
13. هوام جمعة، بعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة الملتقى الوطني حول الحوكمة للمؤسسة (واقع رهنات أفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، الجزائر، يومي 07/08 ديسمبر 2010.

المحاضرات:

1. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار محمدية العامة، الجزائر، 2001.
2. لوني نصيرة، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية،جامعة آكلي محند أو لحاج– البويرة– ،2014/2013.
3. منصور الزين،دروس محاسبة العمومية ، كلية علوم الاقتصادية و علوم التسيير،بجامعة دحلب البليدة ، الجزائر.

القوانين والمراسيم:

1. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،1994.
2. المرسوم التنفيذي رقم:91_122، المؤرخ في 1991.
3. القانون رقم: 71/86 المؤرخ في:1971/12/31 ،المتعلق بقوانين المالية.
4. القانون رقم: 72/68 المؤرخ في:1972/12/29 المتعلق بقوانين المالية .
5. القانون رقم: 82/14 المؤرخ في :1982/12/30 المتعلق بقوانين المالية.
6. القانون رقم: 84/17 المؤرخ في :07/07 / 1984 المتعلق بقوانين المالية .
7. القانون رقم:85/09 المؤرخ في: 1985/12/26،المتعلق بقوانين المالية.
8. القانون رقم: 89/26 المؤرخ في:1989/12/31 المتعلق بقوانين المالية.
9. القانون رقم: 99/16 المؤرخ في:1999/08/07 المتعلق بقوانين المالية.
10. القانون رقم: 2000/02 المؤرخ في:2000/05/27 المتعلق بقوانين المالية.
11. القانون رقم: 84/17، المؤرخ في:2008/07/17،المتعلق بقوانين المالية.

مراجع الجنبية:

1. Jean Marchel avec la contibution de huette duran monnaie et cidit 3eme edition . Monnaie et cidit CUAS 1967 . Paris .
2. Paul marie gaudemet : finances publiques . politique . financier. budget et trésor. Editeur : L.G.D.J1997.

أخرى:

http://www.foad8.ufc.dz/cours/comptable_principale/comptabilite_publique/05/19.html.